



*Momsen
och
fakturan*

*Björn
Förssén*

Melker Förlag

Momsen och fakturan

Björn Forssén

Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-167-9



Momsen och fakturan

FÖRORD

I denna bok behandlas i första hand de faktureringsregler i mervärdesskattelagen (1994:200) som gäller enligt EU:s faktureringsdirektiv (2010/45/EU), dvs. artiklarna 217-240 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Efter en inledning i kapitel 1 om grunderna för faktureringskyldigheten enligt mervärdesskattelagen behandlas i kapitlen 2-5 följande frågor om den skyldigheten:

- frågan om **vem** som är faktureringskyldig, i **vilka** situationer och **hur** faktureringskyldigheten ska fullgöras;
- frågan om **när** faktureringskyldigheten ska fullgöras; och
- frågan om **vad** fakturan ska innehålla.

Därefter behandlas bl.a. lagring av fakturor. Dessutom berörs också översiktligt redovisningsreglerna för mervärdesskatt (moms), periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister.

Efter det att föregångaren till denna bok utgavs 2010 har ändringar skett i mervärdesskattelagen i väsentliga hänseenden. I förevarande sammanhang märks framför allt att faktureringsdirektivet 2001/115/EG, som föranledde reformen av faktureringsreglerna i mervärdesskattelagen 2004, har ersatts av faktureringsdirektivet 2010/45/EU, som implementerades i mervärdesskattelagen 2013. I sammanhanget märks också den reform som innebar att bestämmelsen av skattesubjektet enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen frikopplades från inkomstskattelagen den 1 juli 2013. Det innebar också att mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person idag används konsekvent i mervärdesskattelagen avseende skattesubjektet både avseende bestämmelsen av dennes status som sådan och i samband med bestämmelsen av faktureringskyldigheten. Däremot behandlades inte i samband med den reformen användningen av begreppet skattskyldig, i stället för beskattningsbar person, för bestämmelsen av avdragsrättens uppkomst enligt mervärdesskattelagen, vilket berörs i denna bok. Vidare får också för sammanhanget nämnas att införandet 2012 av skatteförfarandelagen (2011:1244), som ersatte framför allt de tidigare tre stora lagarna beträffande beskattningsförfarandet (taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter), innebar bl.a. att momsen numera endast redovisas i momsdeklarationer och att således redovisning av moms i inkomstdeklarationen vid låg omsättning inte längre är möjlig.

Stockholm i april 2015

Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 8

1 INLEDNING, s. 9

- 1.1 FÖRHÅLLET MELLAN SKATTSKYLDIGHET, REDOVISNINGSSKYLDIGHET OCH FAKTURERINGSSKYLDIGHET SAMT AVDRAGSRÄTT, s. 9
- 1.2 DISPOSITION AV BOKEN, s. 13

2 VEM SOM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG, I VILKA SITUATIONER SKYLDIGHETEN UPPKOMMER OCH HUR DEN SKA FULLGÖRAS, s. 14

- 2.1 ALLMÄNT OM VEM SOM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG ENLIGT ML, s. 14
- 2.2 REGLERNA OM VEM SOM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG ENLIGT ML, s. 15
 - 2.2.1 Huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 15
 - 2.2.2 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML, s. 16
- 2.3 UNDANTAG FRÅN FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN, s. 17
- 2.4 FÖRSKOTT OCH A CONTO, s. 18
- 2.5 SJÄLVFAKTURERING OCH OUTSOURCING, s. 19

3 NÄR FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN SKA FULLGÖRAS, s. 22

4 VAD EN FAKTURA SKA INNEHÅLLA, s. 23

- 4.1 VERIFIKATION ENLIGT BFL OCH FAKTURA ENLIGT ML, s. 23
- 4.2 FAKTURANS INNEHÅLL ENLIGT HUVUDREGLN I ML, s. 24
- 4.3 KOMMENTARER AV INNEHÅLLSKRAVEN PÅ FAKTURAN ENLIGT HUVUDREGLN, s. 25
 - 4.3.1 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML), s. 25
 - 4.3.2 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML), s. 26
 - 4.3.3 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML), s. 28
 - 4.3.4 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML), s. 28
 - 4.3.5 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML), s. 29
 - 4.3.6 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML), s. 29
 - 4.3.7 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML), s. 30
 - 4.3.8 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML), s. 31
 - 4.3.9 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML), s. 31
 - 4.3.10 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML), s. 32
 - 4.3.11 Självfakturering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML), s. 33
 - 4.3.12 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML), s. 33
 - 4.3.13 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML), s. 35
 - 4.3.14 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML), s. 37
 - 4.3.15 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML), s. 37
 - 4.3.16 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML), s. 38

**4.4 FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR OCH INNEHÅLLSKRAV PÅ FÖRENKLAD
FAKTURA ENLIGT ML, s. 39**

4.5 KREDITNOTA, s. 42

4.6 SAMLINGSFAKTURA, s. 45

4.7 FAKTURA I ELEKTRONISK FORM, s. 46

4.8 UNDERSKRIFT, VALUTA OCH SPRÅK, s. 46

4.8.1 Underskrift, s. 46

4.8.2 Valuta, s. 46

4.8.3 Språk, s. 48

**4.9 VISSA FASTIGHETSÖVERLÅTELSE: KRAV PÅ SAMMANSTÄLLNING ÖVER
INGÅENDE MOMS, s. 48**

**5 FAKTURAN OCH UTÖVANDE AV AVDRAGSRÄTTEN FÖR
INGÅENDE MOMS, s. 52**

**6 BEVARANDE AV FAKTUROR OCH ANNAN
RÄKENSKAPSPÅGÅENDE INFORMATION, s. 55**

**7 ÖVERSIKTLIGT OM
REDOVISNINGSREGLERNA FÖR MOMS,
PERIODISK SAMMANSTÄLLNING OCH
KRAV PÅ ATT HA KASSAREGISTER, s. 58**

KÄLLFÖRTECKNING, s. 64

SAKREGISTER, s. 66

FÖRKORTNINGAR

ang., angående
art., artikel/artiklarna
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
ECB, Europeiska centralbanken
ECR, European Court Reports
EDI, Electronic Data Interchange
eng., engelska
FOA, Försvarets forskningsanstalt
fr., franska
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr, jämför
kr, kronor
men., mening/-en
MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
MVD, mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration)
NATO, North Atlantic Treaty Organization
p., page/-s
pkt, punkt
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och
Personaldomstolen
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
SAS, Scandinavian Airlines System
SFF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SIDA, Swedish International Development Authority
SIFO, svenska institutet för opinionsundersökningar AB
SJ, Statens järnvägar
SKV, Skatteverket
SKVFS, Skatteverkets författningssamling
st., stycket/-na
ty., tyska
UIF, unionsinternt förvärv
VAT, value added tax (mervärdesskatt)
VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web

1 INLEDNING

1.1 FÖRHÅLLET MELLAN SKATTSKYLDIGHET, REDOVISNINGSSKYLDIGHET OCH FAKTURERINGSSKYLDIGHET SAMT AVDRAGSRÄTT

De skatterättsliga reglerna om fakturerings- och dokumentationsskyldighet återfinns framför allt i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, 39kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

- Faktureringsreglerna i 11 kap. ML och MF baseras på EU:s faktureringsdirektiv 2010/45/EU, som har ersatt det tidigare faktureringsdirektivet 2001/115/EG.
- I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet, återfinns faktureringsreglerna i art.217-240.
- Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013.

För övrigt utfärdar Skatteverket (SKV) bl.a. s.k. ställningstaganden om faktureringsreglerna.

Innan framställningen fortsätter med bl.a. frågorna om **vem** som är faktureringsskyldig, i **vilka** situationer skyldigheten uppkommer och **hur** den ska fullgöras samt **när** faktureringsskyldigheten ska fullgöras och **vad** fakturan ska innehålla, beskrivs här översiktligt hur begreppen skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringsskyldighet samt avdragsrätt enligt ML förhåller sig till varandra.

En beskattningsbar person¹ blir *skattskyldig*, enligt huvudregeln därom, vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är *skattepliktig* och görs av den beskattningsbara personen i denna egenskap.² Skattskyldigheten innebär att vederbörande är skyldig att redovisa utgående moms till staten bl.a. för en sådan omsättning.³ Reglerna om *redovisningsskyldighet* återfinns i 13 kap. ML, och de är oberoende av om faktureringsskyldighet inträtt. *Faktureringsskyldigheten* bestäms i 11 kap. 1 § ML, och enligt huvudregeln i första st. i lagrummet

¹ Se 4 kap. 1 § första st. ML.

² Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML.

³ Se 1 kap. 8 § första st. ML.

uppkommer den skyldigheten för omsättning av varor eller tjänster som den beskattningsbara personen gör till en annan beskattningsbar person.

- Faktureringskyldighetens uppkomst är således inte beroende av att aktuell omsättning ska vara skattepliktig (enligt 3 kap. ML). Faktureringskyldighet kan också avse omsättningar som inte leder till skyldighet att redovisa utgående moms (skattskyldighet).
- Om skattskyldighet uppkommit, kan redovisningskyldighet ha uppkommit för den beskattningsbara personen även om faktureringskyldigheten inte har inträtt, eftersom faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande.⁴ Redovisningskyldigheten för utgående moms uppkommer – oavsett om faktura utfärdats eller inte – för den redovisningsperiod under vilken omsättningen som föranlett skattskyldighet har eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed, enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML. Är det fråga om förskott eller a conto avseende beställd vara eller tjänst, uppkommer redovisningskyldigheten redan för den redovisningsperiod under vilken den beskattningsbara personen har tagit emot förskotts- eller a conto-betalningen.⁵
- I kapitel 3 anges vissa fall där ML särskilt stipulerar en tidsgräns för fakturas utfärdande.

Faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL, på redovisningen av utgående och ingående moms i ett företags verksamhet.

Tillämpningsområdet för de särskilda faktureringsreglerna enligt 11 kap. ML bestäms enligt följande:

11 kap. 12 § ”Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.

Första stycket gäller dock inte om

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och
2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

⁴ Se prop. 2003/04:26 (Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt) s. 42, 48 och 84.

⁵ Se 13 kap. 6 § 3 och 1 kap. 3 § andra st. första men. ML.

Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.”⁶

11 kap. 13 § ”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i rådets direktiv 2006/112/EG anses ha gjorts i ett annat EU-land, om

1. säljaren

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

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

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

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

3. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Första stycket gäller inte i de fall faktura utfärdas av köparen.”⁷

11 kap. 14 § ”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster utanför EU som utgör export enligt 1 kap. 10 §, om säljaren

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

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

3. varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här.”⁸

I avsnitt 4.1 anges definitionen av faktura enligt ML. Innehavet av ett momsberättigande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är enligt bevisregeln 8 kap. 5 § ML en förutsättning för att den skattskyldige ska kunna utöva *avdragsrätt* för en i underlaget – fakturan – debiterad ingående moms.⁹ EU-domstolen har uttalat att villkoret om innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.¹⁰

Bevisregeln 8 kap. 5 § ML har sin motsvarighet i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet. I enlighet med EU-domstolens praxis tillgodoser kravet på innehav av en korrekt faktura, för att utöva

⁶ Se 11 kap. 12 § ML.

⁷ Se 11 kap. 13 § ML.

⁸ Se 11 kap. 14 § ML.

⁹ Se art. 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag) s. 210, 211 och 217, prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG) s. 136, prop. 2003/04:26 s. 30, 31, 69 och 70.

¹⁰ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), där hänvisning också sker till pkt 24 i EU-målet C-85/95 (Reisdorf) och till pkt 17 i EU-målet C-141/96 (Langhorst).

avdragsrätten, ett av de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet. Det syftet är att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och SKV:s kontroll därav.¹¹ Innehållskraven avseende en faktura enligt ML anges i huvudregeln 11 kap. 8 § ML. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är art. 226.

För sammanhanget får nämnas att begreppet beskattningsbar person från huvudregeln därom i art. 9.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet – implementerades i 4 kap. 1 § ML, beträffande skattesubjektet, och i 11 kap. ML, beträffande faktureringskyldig, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Därmed frikopplades bestämningen av skattesubjektet från inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och begreppet näringsverksamhet däri. Faktureringskyldigheten var inte kopplad till IL, och reformen innebar bara för den skyldigheten att begreppet näringsidkare ersattes med just beskattningsbar person, så att ML numer a konsekvent använder det begreppet för bestämningen av skattesubjektet och av vem som är faktureringskyldig. Emellertid används alltså begreppet skattskyldig i huvudregeln för att bestämma uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, 8 kap. 3 § första st. ML: ”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.” Det medför följande problematik:

Att huvudregeln om avdragsrättens uppkomst, 8 kap. 3 § första st. ML, innehåller skattskyldighetsbegreppet som ett nödvändigt rekvisit, jämte det förhållandet att 10 kap. 9 § ML stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan tolkas på så sätt att det krävs att skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, av vilken det följer att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten. Avsikten att skapa sådan omsättning avgör i stället avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln i mervärdesskattedirektivet därom, art. 168 a).¹² Mot bakgrund av nyss beskriven praxis hos EU-domstolen är för övrigt 10 kap. 9 § obsolet i sig, och bör utmönstras ur ML.¹³ Den nu beskrivna problematiken berördes inte ens i förarbetena till reformen enligt SFS 2013:368.¹⁴

¹¹ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel).

¹² Se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman).

¹³ Se s. 263 i del 1.

¹⁴ Se mer om problematiken i Forssén 2015 (1), och även i Forssén 2011, där den ursprungligen berördes och utgjorde bifråga D.

1.2 DISPOSITION AV BOKEN

Boken disponeras i fortsättningen enligt följande.

I kapitlen 2-4 behandlas följande frågor om faktureringskyldigheten:

- frågorna om **vem** som är faktureringskyldig, i **vilka** situationer skyldigheten uppkommer och **hur** den ska fullgöras (kapitel 2);
- frågan om **när** faktureringskyldigheten ska fullgöras (kapitel 3);
och
- frågan om **vad** fakturan ska innehålla (kapitel 4).

I kapitel 5 berörs fakturan och utövande av avdragsrätten för ingående moms.

I kapitel 6 behandlas bevarande av fakturor och annan räkenskapsinformation.

I kapitel 7 berörs översiktligt redovisningsreglerna för moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister.

2 VEM SOM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG, I VILKA SITUATIONER SKYLDIGHETEN UPPKOMMER OCH HUR DEN SKA FULLGÖRAS

2.1 ALLMÄNT OM VEM SOM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG ENLIGT ML

Den som är bokföringsskyldig enligt BFL är skyldig att upprätta verifikationer och bokföra affärshändelser enligt BFL. Den som är faktureringsskyldig enligt ML är ansvarig för utfärdande av fakturor som uppfyller de särskilda innehållskraven enligt ML, vilka går utöver BFL:s krav på innehåll i verifikationer. Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML den 1 januari 2013, och den 1 juli 2013 implementerades mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person i ML, varvid det för faktureringsreglerna innebar att begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person (se avsnitt 1.1).

Om faktureringsskyldighet föreligger enligt 11 kap. 1 § ML, gäller den omsättningar av varor eller tjänster oavsett om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. Det är bara om undantag särskilt stipuleras i 11 kap. 2 § ML – för vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML – som faktureringsskyldighet inte föreligger därvidlag (se avsnitt 2.3). Redan på grund av det gamla faktureringsdirektivet 2001/115/EG ändrades nämligen faktureringsskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134, från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en näringsidkare till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

För övrigt tolkades därvidlag näringsidkare utifrån mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, eftersom det begreppet inte kopplade till IL såsom var fallet före den 1 juli 2013 med bestämmingen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML enligt dess dåvarande lydelse. Att även begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person i 11 kap. 1 § ML – beträffande faktureringsreglerna – den 1 juli 2013 har enbart inneburit att bestämmingen av personkretsen av faktureringsskyldiga numera också formellt sett överensstämmer med reglerna därom i mervärdesskattedirektivet.

I materiellt hänseende får också nämnas att beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet och – numera – i 4 kap. 1 § ML i stort sett överensstämmer med vem som är bokföringsskyldig enligt BFL. Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet anger att med beskattningsbar person ”avses

den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. I förarbetena till BFL anges att en person är näringsidkare och därmed bokföringsskyldig för ”all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig”.¹⁵

Ang. mervärdesskattegrupper

Vid tillämpning av 11 kap. ML angående faktureringsreglerna ska, i fråga om en sådan *mervärdesskattegrupp* som avses i 6 a kap. 1 § ML, med beskattningsbar person förstås den person i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.¹⁶ Vad som sägs i 11 kap. ML om säljarens respektive köparens registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid sådana omsättningar det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppchef som avses i 6 a kap. 4 § ML.¹⁷

2.2 REGLERNA OM VEM SOM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG ENLIGT ML

2.2.1 Huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt ML

Huvudregeln för vem som är faktureringskyldig enligt ML lyder:

”Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.”¹⁸

Sedan det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013 är huvudregeln således alltfjämt att faktureringskyldighet enligt ML föreligger vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer (samt från en beskattningsbar person till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, t.ex. ett holdingbolag).¹⁹

- Faktureringskyldigheten enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML baseras således dels på förekomsten av en omsättning av vara eller tjänst, vilket i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 220.1, anges som krav på

¹⁵ Se prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1 s. 381.

¹⁶ Se 11 kap. 5 § första st. ML.

¹⁷ Se 11 kap. 5 § andra st. ML.

¹⁸ Se 11 kap. 1 § första st. ML.

¹⁹ Se prop. 2011/12:94 (Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.) s. 30.

förekomsten av leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, dels på kundens status.²⁰

I enlighet med huvudregeln är således en beskattningsbar person inte skyldig att ge en faktura det innehåll som stipuleras i 11 kap. 8 § ML vid omsättningar till personer som inte är beskattningsbara personer (utan t.ex. privatpersoner), utan det räcker i sådana fall med att innehållskravet på verifikation enligt BFL uppfylls (se avsnitt 4.1).

Om en säljare är beskattningsbar person och faktureringskyldig enligt ML, gäller inte bara BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i huvudregeln i ML om innehåll i en faktura (se avsnitt 4.2).

2.2.2 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML

Sedan reformen 2004 föreligger sålunda inte faktureringskyldighet enligt ML generellt sett, varför den skyldigheten normalt uppkommer först om den beskattningsbara personens kund är en annan beskattningsbar person (eller juridisk person som inte är beskattningsbar person) och inte en privatperson (se avsnitten 2.1 och 2.2.1).²¹ Emellertid ska varje beskattningsbar person även säkerställa att faktura utfärdas enligt de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML i vissa angivna situationer avseende omsättning inom landet också till fysisk person som är privatperson. Denna utvidgning av faktureringskyldigheten enligt ML i förhållande till huvudregeln (se avsnitt 2.2.1) gäller vid omsättning av

- nya transportmedel till en privatperson i annat EU-land;
- bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande; och
- av varor från annat EU-land till privatpersoner i Sverige (distansförsäljning).²²

Beträffande fall av distansförsäljning får nämnas att faktureringskyldighet enligt ML infördes 2013 genom SFS 2012:342 vid distansförsäljning av varor från en säljare i annat EU-land till köpare i Sverige som är privatpersoner. Samtidigt upphävdes faktureringskyldigheten enligt ML vid distansförsäljning av varor till köpare i ett annat EU-land, eftersom faktureringsreglerna i det andra

²⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 65.

²¹ Se prop. 2003/04:26 s. 65.

²² Se 11 kap. 1 § andra st. ML.

EU-landet ska tillämpas på grund av att omsättningen sker där och inte i Sverige i sådana fall.²³

Är företagaren utländsk beskattningsbar person och således inte etablerad i Sverige, men skattskyldig enligt ML för omsättning här, ska den utländska beskattningsbara personen utse ett ombud i Sverige för sin momsredovisning här, om inte denne hör hemma i annat EU-land eller Sverige har särskild överenskommelse med vederbörandes hemland motsvarande EU-rättsliga regler om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. I sistnämnda fall är det valfritt för den utländska beskattningsbara personen att utse momsombud i Sverige. Om momsombud är obligatoriskt eller sådant ombud har utsetts frivilligt, ska ombudet vara befullmäktigat och godkänd av SKV och underlag för kontroll av momsredovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet.²⁴ Sistnämnda krav på underlag för kontroll av momsredovisningen gäller således även om den utländska beskattningsbara personen inte är bokföringsskyldig i Sverige enligt BFL.

2.3 UNDANTAG FRÅN FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN

I vissa situationer gäller undantag från faktureringskyldigheten enligt ML. Faktureringskyldighet enligt ML föreligger inte för vissa omsättningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML (se avsnitt 2.1), nämligen de som avses i:

- 3 kap. 2 § ML (omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter),
- 3 kap. 4 § ML (sjukvård, tandvård och omsorg),
- 3 kap. 8 § ML (utbildning under vissa förutsättningar),
- 3 kap. 9 § ML (bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel),
- 3 kap. 10 § ML (försäkringstjänster),
- 3 kap. 11 § ML (undantag inom kulturområdet),
- 3 kap. 11 a § ML (undantag inom idrottsområdet),
- 3 kap. 19 § första st. 1 ML (visst undantag inom massmedieområdet),
- 3 kap. 20 § ML (produktion och utsändning av statsfinansierad radio och television),
- 3 kap. 23 § 2 ML (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus),
- 3 kap. 23 § 3 ML (modersmjölk, blod eller organ från människor),

²³ Se prop. 2011/12:94 s. 40.

²⁴ Se 6 kap. 2 och 3 §§ SFL.

- 3 kap. 23 § 5 ML (lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel) eller
- 3 kap. 23 a § ML (undantag för vissa interna tjänster mellan icke skattskyldiga inom en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer).²⁵

Faktureringskyldighet föreligger inte heller för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första st. ML när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. ML.²⁶

Om en omsättning av vara eller tjänst, som omfattas av de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML, undantas från skatteplikt, ska säljarens faktura innehålla en hänvisning till:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.²⁷

I ett ställningstagande framhåller SKV att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan som förklaring till att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift än bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.²⁸ Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska framgå av fakturan. Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.²⁹

2.4 FÖRSKOTT OCH A CONTO

Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar i förskott eller a conto än som avses i 11 kap. 2 § ML (se avsnitt 2.3), som gjorts till den beskattningsbara personen för en sådan omsättning som avses i 11 kap. 1 § ML (se avsnitten 2.2.1 och 2.2.2).³⁰

²⁵ Se 11 kap. 2 § första men. ML.

²⁶ Se 11 kap. 2 § andra men. ML.

²⁷ Se 11 kap. 8 § 12 ML.

²⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 74.

²⁹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

³⁰ Se 11 kap. 3 § ML.

Från början upptog den aktuella regeln – 11 kap. 3 § ML – enbart *a conton* och inte *förskott*. Det var enligt lagstiftaren enbart ett förbiseende, och genom SFS 2004:280 korrigerades det den 1 juni 2004, så att lagrummet omfattar både *förskott* och *a conton*.³¹

2.5 SJÄLVFAKTURERING OCH OUTSOURCING

Frågan om hur uppkommen faktureringskyldighet ska fullgöras besvaras med att den skyldigheten kan fullgöras genom säljaren, köparen eller en tredje person (se avsnitt 2.2.1). Det är emellertid alltid den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten som ska säkerställa att faktura utfärdas, när de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML aktualiseras (se avsnitten 2.2.1, 2.2.2 och 2.4). Säljaren utfärdar också fakturan, men kan således utnyttja möjligheten att i stället se till att köparen upprättar fakturan, självfakturering, eller se till att en tredje person (se avsnitt 2.2.1) ombesörjer att fakturan utfärdas (s.k. utläggning av faktureringsfunktionen, eng., *outsourcing*).³²

Faktura får utfärdas av köparen – s.k. självfakturering (eng., *self-billing*) – om det finns:

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och
2. ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.³³

Om självfakturering tillämpas, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering*.³⁴

I och med att det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML genom SFS 2012:342 slopades beträffande självfakturering den tidigare begränsningen i 11 kap. 4 § av innebörd att självfakturering enbart var möjlig avseende *omsättningar inom landet*. Numer kan köparen självfakturera i enlighet med de särskilda faktureringsreglerna i ML avseende såväl omsättningar inom landet som omsättningar utomlands, bara villkoren enligt ovan är uppfyllda. Det innebär att självfakturering enligt 11 kap. 4 § ML är tillämplig även på omsättningar som görs utanför EU, dvs. vid export. Lagstiftaren betonar dock för sådana fall att det kan finnas särskilda regler rörande självfakturering i det land utanför EU där omsättningen görs.³⁵

³¹ Se prop. 2003/04:76 (Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.) s. 18, och hänvisning där till prop. 2003/04:26 s. 67 och 117.

³² Se prop. 2003/04:26 s. 56-61 och 117.

³³ Se 11 kap. 4 § ML.

³⁴ Se 11 kap. 8 § 11 ML.

³⁵ Se prop. 2011/12:94 s. 55 och 91.

Genom det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU infördes art. 219a i mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln däri, art. 219a.1, innebär att faktureringsreglerna i det EU-land där varan eller tjänsten anses omsatt ska tillämpas, vilket gäller såväl vid nationell som gränsöverskridande handel (jfr även avsnitt 2.2.2 ang. s.k. distansförsäljning mellan Sverige och annat EU-land). Denna koppling till omsättningslandet syftar till att göra faktureringsreglerna enkla att tillämpa, då de beskattningsbara personerna alltid måste ta ställning till i vilket land omsättningen görs.

För att underlätta administrativt vid EU-handel ska huvudregeln dock inte gälla om säljaren saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen sker utan medverkan av ett fast etableringsställe där, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet). I dessa fall ska säljaren i stället, enligt artikel 219a.2, tillämpa faktureringsreglerna i det EU-land där denne är etablerad, dvs. har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs. Om säljaren är en sådan beskattningsbar person som saknar säte och fast etableringsställe, ska denne i det aktuella fallet i stället tillämpa reglerna i det land där denne är bosatt eller stadigvarande vistas. Undantaget från huvudregeln gäller dock inte om köparen utfärdar fakturan (självfakturerer), då det i sådana fall är enklast för köparen att följa reglerna i omsättningslandet.³⁶

Då en svensk köpare som är beskattningsbar person självfakturerar gäller sålunda följande beträffande vilka faktureringsregler som är tillämpliga vid förvärv från utlandet:

- Om det är fråga om förvärv av en tjänst som avses i 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land eller tredje land (plats utanför EU), är köparen skattskyldig om denne är beskattningsbar person etc. och omsättningen anses ske här,³⁷ varför den omfattas av faktureringsreglerna i ML om köparen självfakturerar.
- Om det är fråga om ett unionsinternt förvärv av vara (UIF) till Sverige, och köparen självfakturerar, gäller däremot faktureringsreglerna i det andra inblandade EU-landet, eftersom omsättningen anses ske där (utom landet).

Även beträffande utläggning av faktureringsfunktionen (*outsourcing*) kvarstår skyldigheten att säkerställa att faktura utfärdas enligt ML hos

³⁶ Se prop. 2011/12:94 s. 33 och 34.

³⁷ Se 1 kap. 2 § första st. 2 ML.

säljaren. Därför är det viktigt att notera att Regeringen anser att denne ansvarar "[p]å samma sätt som vid självfakturerings" för att "faktura utställs och att denna faktura är korrekt".³⁸

SKV har för övrigt i ett ställningstagande 2006-12-13 uttalat att vid exekutiv försäljning av en vara kan Kronofogdens upprättade handlingar jämföras med *outsourcing* av faktureringen till en tredje person, varvid gäldenärens faktureringskyldighet får anses uppfylld genom sådana handlingar. De kan därmed enligt SKV användas som underlag för en köparens utövande av eventuell rätt till avdrag för ingående moms.³⁹

³⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 61.

³⁹ Se SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111.

3 NÄR FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN SKA FULLGÖRAS

Varje beskattningsbar person som omsätter varor eller tjänster (säljaren) för vilka faktureringskyldighet har uppkommit ska säkerställa att faktura utfärdas (se avsnitten 2.2.1, 2.2.2, 2.4 och 2.5). Frågan är också när uppkommen faktureringskyldighet enligt ML ska fullgöras.

- Svaret är att faktureringsreglerna i ML inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande i allmänhet (se avsnitt 1.1).
- Emellertid stipulerar ML för *vissa situationer* en tidsfrist för utfärdande av faktura, nämligen i följande fall:
 1. Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.⁴⁰
 2. Faktura avseende omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 4 a § ML för motsvarande UIF.⁴¹
 3. Faktura avseende omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL (dvs. omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§ ML för motsvarande omsättning inom landet.⁴²

Tidsgränsen i situation 1 här ovan (faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster etc.) infördes 2008 genom SFS 2007:1376. Tidsgränserna i situationerna 2 och 3 ovan infördes 2013 genom SFS 2012:342, vilket berodde på implementeringen av det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU. Genom införandet av dessa båda tidsgränser 2013 har den nya art. 222 första st. i mervärdesskattedirektivet genomförts i ML.⁴³

⁴⁰ Se 11 kap. 3 a § första st. ML.

⁴¹ Se 11 kap. 3 a § andra st. ML.

⁴² Se 11 kap. 3 a § tredje st. ML.

⁴³ Se prop. 2011/12:94 s. 91.

4 VAD EN FAKTURA SKA INNEHÅLLA

4.1 VERIFIKATION ENLIGT BFL OCH FAKTURA ENLIGT ML

Enligt ML definieras faktura som:

”dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga enligt vad som följer av artikel 219a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, som uppfyller villkoren för fakturor i det landet”.⁴⁴

Med elektronisk faktura avses enligt ML en sådan faktura som nu sagts som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.⁴⁵

Eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt BFL (se avsnitt 1.1), berörs här något om kraven på innehåll i en verifikation enligt BFL, innan detta kapitel fortsätter med kraven på innehåll i en faktura enligt ML. I BFL ställs krav på att vissa uppgifter ska framgå av en verifikation, vilket är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor.⁴⁶ För den fortsatta framställningen är det således av intresse att BFL så att säga anger grundkraven på innehåll i en verifikation – faktura m.m. – som en företagare utfärdar, varvid följande gäller:

- En verifikation ska 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 ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.⁴⁷
- Om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed, får uppgifter som nu nämnts utelämnas.⁴⁸

⁴⁴ Se 1 kap. 17 § ML.

⁴⁵ Se 1 kap. 17 a § ML.

⁴⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 45.

⁴⁷ Se 5 kap. 7 § första st. BFL.

⁴⁸ Se 5 kap. 8 § BFL.

- För övrigt ska det i verifikationen ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas.⁴⁹

Om faktureringskyldighet enligt ML uppkommer (se avsnitten 2.2.1, 2.2.2 och 2.4), ska säljaren säkerställa att en faktura utfärdas som inte bara uppfyller BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i ML om innehåll i en faktura. I avsnitt 4.2 återges innehållskraven på en faktura enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML, och i avsnitten 4.3.1-4.3.16 kommenteras respektive pkt enligt dessa innehållskrav.

SKV uttalar i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. ML hindrar inte att en sådan handling betraktas som två fakturor, dvs. en för respektive säljare. För varje sådan faktura måste då de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura vara uppfyllt. SKV anger att det måste i en på sådant sätt upprättad handling tydligt framgå vilka uppgifter som är hänförliga till respektive säljare, annars kan inte någon faktura i ML:s mening anses föreligga för respektive säljares omsättning (se även avsnitt 4.4).⁵⁰

I avsnitten 4.4.-4.8.3 berörs frågor om förenklad faktura (9 §), kreditnota (10 §) och samlingsfaktura (7 §) m.m. i 11 kap. ML. I avsnitt 4.9 behandlas krav på en särskild sammanställning vid sidan av fakturan i samband med vissa fastighetsöverlåtelser (investeringsvaror).

4.2 FAKTURANS INNEHÅLL ENLIGT HUVUDREGLN I ML

Huvudregeln angående innehållskraven på en faktura enligt ML återfinns i 11 kap. 8 § ML. Lagrummet motsvaras i mervärdesskattedirektivet av art. 226. I 11 kap. 8 § ML sker en uttömmande uppräknig av vilka uppgifter en faktura – förekommande fall – ska innehålla (om inte annat följer av 11 kap. 8 a eller 9 §), nämligen följande:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern

⁴⁹ Se 5 kap. 7 § andra st. BFL.

⁵⁰ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

- varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
 6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
 7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
 8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
 9. tillämplad mervärdesskattesats,
 10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
 11. när faktura utfärdas av köparen enligt 4 §, uppgiften självfakturering,
 12. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,
 13. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften omvärd betalningsskyldighet,
 14. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
 15. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap., uppgiften vinstmarginalbeskattning för resebyråer,
 16. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap., den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,
 - b) vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller
 - c) vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.

4.3 KOMMENTARER AV INNEHÅLLSKRAVEN PÅ FAKTURAN ENLIGT HUVUDREGELN

4.3.1 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML)

Sedan reformen 2004 gäller att datum för utfärdande av fakturan ska anges.⁵¹ Någon allmän tidsgräns för när fakturan bör utfärdas anges emellertid inte i ML (se avsnitt 1.1), utan sådan tidsgräns stipuleras enbart för vissa situationer (se kapitel 3).

⁵¹ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

4.3.2 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML)

Löpnummer ska åsättas fakturan, och något utrymme för *annat identifieringstecken* som ges enligt BFL som ett alternativ till *verifikationsnummer* finns inte med avseende på ML:s krav på innehåll i faktura.

Däremot kan samma löpnummer godtas enligt SKV för det fall både faktura och kreditnota återfinns i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att föranledas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser i skrivelse 2004-04-02 att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.⁵²

Syftet med kravet på löpande nummerserier för fakturorna enligt *pkt 2* är att kunna konstatera om en verifikation saknas och därmed minska risken för bedrägerier.⁵³ Kongruens med 5 kap. 7 § andra st. BFL och kravet där på verifikationsnummer skapas härmed, och det kan anses särskilt påkallat med anledning av innehållskravens betydelse för att en köpare med avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML ska kunna *utöva* avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (se kapitel 5).

Enligt *pkt 2* är det tillåtet att ha flera serier med löpnummer, bara numret ensamt identifierar fakturan i fråga. Enligt SKV är det väsentliga att det med hjälp av systematisk serie går att uppfylla nämnda syfte att kunna konstatera om en faktura eventuellt saknas. Det innebär enligt SKV exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Numret behöver emellertid inte bestå endast av nummer, utan enligt SKV är även bokstavskombinationer tillåtna.

Vid självfakturering (eng., *self-billing*) respektive utläggning av faktureringsfunktionen till en tredje person (eng., *outsourcing*) – se avsnitt 2.5 – kan enligt SKV löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller, men det kan i stället vara fråga om att köparen respektive tredje personen använder sig av specifika löpande nummerserier för säljarens räkning.

⁵² Se SKV:s skrivelse dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

⁵³ Se prop. 2003/04:26 s. 71 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5).

- I ställningstagande 2006-01-13 har SKV förtydligat att vid självfakturering eller utläggning av faktureringsfunktionen på en tredje person *ska* separata löpande nummerserier användas för respektive säljares räkning. T.ex. kan en köpare självfakturera flera säljare, men måste då ha separata löpande nummerserier för varje säljare. En enda löpnummerserie för självfakturorna medför enligt SKV problem med att identifiera en enskild faktura.⁵⁴
- I ställningstagande 2006-02-14 uttalar SKV att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, men kraven på fakturainnehåll enligt ML måste vara uppfyllda för varje sådan faktura och sålunda måste t.ex. ett löpnummer för varje säljares faktura anges i handlingen. Ställningstagandet omfattar dock inte faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner.⁵⁵
- Bestämmelsen om löpnummer i faktura får frångås om fakturor avseende omsättning av elektrisk kraft och upplåtelse av elnät utfärdas i samma handling eller om en återförsäljare självfakturerar (se avsnitt 2.5) för inbyte av en säljares investeringsvara (maskin, inventarium och liknande anläggningstillgång) och självfakturan utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.⁵⁶

Om fakturan utgörs av kassakvitto från ett kassaregister anser SKV enligt skrivelsen 2004-04-02 att det unika identifikationsnummer som finns därpå utgör löpnummer enligt ML, även om säljaren har flera kassaapparater (bara varje apparat har sitt unika nummer). Ett sådant kassakvitto måste tillföras uppgift om köparens namn och adress, om det inte är fråga om försäljning till privatperson, varvid faktureringsskyldighet inte föreligger enligt ML (se avsnitten 2.2.1 och 2.2.2), eller förenklad faktura tillåts enligt ML (se avsnitt 4.4), och att utelämna dessa uppgifter om köparen är förenligt med god redovisningssed.

Utländska företagare som saknar fast driftställe här i landet är inte bokföringsskyldiga i Sverige, men när de utför försäljningar som medför faktureringsskyldighet här, varvid en nödvändig förutsättning är att den utländske företagarens omsättning placeras i Sverige enligt 5 kap. ML, ska löpnummer åsättas fakturorna. Något krav på separata löpnummer för utländsk företagares *svenska* försäljning kan inte ställas enligt ML, men SKV anser att det kan vara praktiskt och att det

⁵⁴ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 19703-06/111.

⁵⁵ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 81324-06/111.

⁵⁶ Se 6 och 7 §§ i SKVFS 2007:13.

väsentliga är att åsatt löpnummer, oavsett om separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.⁵⁷

För övrigt anser SKV i ställningstagande 2009-12-15 att nummerserien bör vara tryckt i förväg på fakturorna eller att den skapas automatiskt i redovisningssystemet samt att någon annan bedömning inte ska göras för fakturor som upprättas när de betalas, dvs. s.k. kontantfakturor. Det kan noteras att SKV för sitt ställningstagande hänvisar till SKV:s erfarenhet av redovisningspraxis i kvalitativt representativa företag.⁵⁸

I sammanhanget får också nämnas att från och med den 1 januari 2010 måste den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning ha ett s.k. certifierat kassaregister (se kapitel 7).

4.3.3 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML)

SKV anser att i samband med unionsintern handel det fullständiga mervärdesskatteregistreringsnumret (som börjar med svenska landkoden SE och avslutas med 01, t.ex. för ett aktiebolag SE556123123401) måste användas. Om fullständiga numret saknas för ett nystartat företag, får fakturan kompletteras senare, enligt SKV.⁵⁹

4.3.4 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML)

Kundens mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer) ”under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna” ska anges i fakturan, om kunden är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna (omvänd skattskyldighet) eller om det är fråga om unionsinterna varuomsättningar (enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §§). I sistnämnda fall krävs för att säljaren inte ska debitera svensk moms att köparen åberopat VAT-nummer i annat EU-land som anges i fakturan. SKV anser under åberopande av RÅ 2004 ref. 26, att säljaren har bevisbördan för att förutsättningarna för skattefri omsättning av varor till annat EU-land enligt 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda.⁶⁰ SKV anser beträffande varuförsäljningar till andra EU-länder, att säljaren inte kan tillämpa undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML om denne saknar dokumentation som gör det möjligt att identifiera köparen och säkerställa identitet mellan köparen och det åberopade VAT-numret.⁶¹ Se även avsnitten 4.3.12 och 4.3.13.

⁵⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5). Se även SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153 (Fråga 2), där hänvisning sker till Fråga 5 i skrivelsen 2004-04-02.

⁵⁸ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111.

⁵⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 6).

⁶⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-06-21, dnr 130 182945-04/113.

⁶¹ Se SKV:s ställningstagande 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111.

4.3.5 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt SKV:s uppfattning gäller att säljarens och köparens fullständiga namn ska anges i fakturan. Förkortningar får emellertid godtas om de är vedertagna inom affärlivet, såsom SJ och SAS.⁶² Eftersom SAS också kan läsas som ett ord, får SKV:s inställning också uppfattas gälla akronymer, dvs. förkortningar som består av initialer och uppfattas som ett namn eller ord: FOA, NATO, SIDA och SIFO är exempel på detta.

SKV anser att det inte är tillräckligt att ange enbart registrerad bifirma i fakturan, utan även den registrerade firman måste anges eller enbart den.⁶³

Beträffande fråga om köparens adress anser SKV att det inte finns något krav på att sätesadressen ska anges i fakturan, utan den faktureringsadress som köparen anvisar, t.ex. vid osäkerhet på grund av att köparen har flera verksamhetsorter, bör anges enligt SKV.⁶⁴

Angående auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion och som inte sker i eget namn anser SKV att av anonymitetsskäl kan säljarens namn utelämnas på handling som överlämnas till köpare. Förutsatt att auktionsförrättaren uppger på handlingen t.ex. kodnummer eller utropsnummer varmed säljaren kan identifieras.⁶⁵

4.3.6 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML)

Vad gäller uppgifter om omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art noterar SKV att "[s]kilda dokument eller meddelanden som tillsammans uppfyller villkoren i 11 kap. ML utgör också en faktura". Det räcker därför enligt SKV i exempelvis fall med byggnads- och anläggningsentreprenader att i fakturan endast hänvisa till ett visst projektnummer, avtal etc., om sådant underlag tillsammans med fakturan uppfyller kraven enligt denna punkt.⁶⁶

Allmänt sett anser SKV att ledning i normalfallet kan hämtas från praxis inom respektive bransch, när det gäller detaljeringsgraden av *mängd* och *omfattning*, förutsatt att aktuell branschpraxis inte är alltför

⁶² Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 2).

⁶³ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 5).

⁶⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 9).

⁶⁵ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 3).

⁶⁶ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 11).

knapphändig därvidlag. SKV exemplifierar med redovisningsbranschen, där månatliga faktureringar kan godtas varvid i regel endast anges ”redovisningsarbete, mars månad, enligt avtal” eller ”35 timmars bokslutsarbete under mars”.

Ett annat exempel som SKV tar upp är detaljhandeln, där specificering normalt ska ske av levererad mängd och art på artikelnivå, t.ex. ”30 flak läskedryck 0,33 liter”.⁶⁷ Varorna respektive tjänsterna individualiseras genom den kommersiella beskrivningen eller varans benämning respektive anteckning om vad för slag av tjänst det handlar om, och beskrivningen kan enligt SKV även ske med koder, förutsatt att både säljaren och köparen har tillgång till nycklarna till dessa koder (kodförklaringen).⁶⁸ Beskrivningen kan enligt SKV även ske som en hänvisning till avtal, beställning eller produktkatalog skickad till köparen.⁶⁹ SKV anser det också tillåtet att använda koder vid elektronisk fakturering i stället för klartext.

I detta sammanhang kan nämnas att kravet på uppgift om ”platsen för varans mottagande”, som fanns i äldre lydelse av förevarande pkt, tagits bort, då det inte finns något sådant krav på innehåll i faktura enligt sjätte direktivet (föregångaren till mervärdesskattedirektivet). Motsvarande krav saknas för övrigt också i BFL beträffande vad ett verifikat ska innehålla (se avsnitt 4.1). SKV uttalar därför att det numera är upp till respektive företagare om de vill lämna nämnda uppgift i fakturan.⁷⁰ I samband med fråga om att säljare inte utfärdar underlag, utan detta sker periodvis av bank när köparen handlat med VISA Purchasing card uttalar SKV dels att det systemet godtas, dels återigen att det inte är något krav att uppgift om platsen för varans avlämnande anges i underlaget.⁷¹

4.3.7 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML)

Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser (se avsnitt 4.6), anser SKV, i enlighet med BFL:s krav på att ange respektive affärshändelse (se avsnitt 4.1), att leveransdatum ska anges per leverans i samlingsfakturan, då förarbetena anger att skäl saknas ställa lägre krav mervärdesskattemässigt sett i sådana fall.⁷²

⁶⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

⁶⁸ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8) och SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

⁶⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

⁷⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 10).

⁷¹ Se SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152.

⁷² Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 3). Se även prop. 2003/04:26 s. 73.

Om flera elektroniska fakturor (se avsnitt 4.1) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura (se även avsnitt 4.6).⁷³

4.3.8 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML)

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 8 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).⁷⁴ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).⁷⁵

Vid rättelse i efterhand ska enligt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) beskattningsunderlaget för moms vara ersättningen minskad med momsen.⁷⁶

4.3.9 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)

Beträffande fall med tillämpning av olika momssatser uttalade SKV tidigare att när mervärdesskatten redovisas per tillämpbar skattesats i fakturan, ”måste inte ett totalbelopp avseende mervärdesskatten anges”.⁷⁷ SKV sade sig emellertid inte ha några synpunkter på om ett företag i fakturan – av affärsmässiga skäl eller dylikt – bryter ned redovisningen av moms på t.ex. artikelnivå, bara det totala underlaget för respektive tillämpbar skattesats på det försålda (6, 12 eller 25 %) anges i fakturan. I skattedeklarationen (numera momsdeklarationen) redovisas totalsumman av beskattningsunderlaget, men inte heller där redovisas totalsumman av momsen, utan momsen redovisas per skattesats – noterade SKV.⁷⁸

Numera anser SKV dock att det är det mervärdesskattebelopp som ska betalas som ska framgå av fakturan, och att det i förekommande fall inte behöver vara specificerat per skattesats, utan det är tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. SKV anser emellertid att det inte är något som hindrar att det momsbelopp som ska betalas anges per skattesats i fakturan. SKV noterar att det krav därom som uppställdes

⁷³ Se 11 kap. 7 § andra st. ML och prop. 2003/04:26 s. 118 samt art. 236 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁴ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

⁷⁵ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

⁷⁶ Se HFD 2012 ref. 56 I. Se även SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111.

⁷⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 6).

⁷⁸ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 2).

enligt SKV:s skrivelser 2004-01-28 (Fråga 6 – se not i föregående stycke) och 2004-04-02 (Fråga 2 – se not i föregående stycke) inte längre uppställs av SKV.⁷⁹ SKV uttalar att dess nya inställning gäller också beträffande utställande av kreditnotor (se avsnitt 4.5) samt beträffande fakturering i utländsk valuta, när momsens belopp ska anges i svenska kronor eller i euro om denna redovisningsvaluta används (se avsnitt 4.8.2). I sistnämnda fall får det uppfattas innebära att företagen är konsekventa i fall av olika skattesatser i samma faktura, varvid de, för det fall de väljer att ange momsen per tillämpad skattesats, inte frångår principen om att momsen ska anges i svenska kronor eller euro, om euro tillämpas som redovisningsvaluta, så att de i stället fördelar mervärdesskatten per skattesats i annan utländsk valuta.

Se även avsnitt 4.4 beträffande förenklad faktura och att SKV anser att tillämplig skattesats också därvidlag måste framgå, varför det inte är tillräckligt att ange beskattningsunderlaget inklusive moms.

SKV anser beträffande kreditnotor att moms och tillämpad momssats kan anges enbart för krediterad artikel om den framgår också av ursprungsfakturan. Samtliga artiklar från ursprungsfakturan behöver inte upprepas, men tidigare noterade SKV att kreditnotan ska ange hela momsen från ursprungsfakturan,⁸⁰ vilket krav dock bortfallit genom lagändring den 1 januari 2008 (se avsnitt 4.5).

För övrigt får noteras att uppgifterna som avses i förevarande pkt 9 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).⁸¹ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).⁸²

4.3.10 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML)

Momsbeloppet som ska betalas ska anges i fakturan [dock inte krav att skattesats för skattesats anges om olika sådana tillämpas (se ovan i avsnitt 4.3.9 ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)]. Enligt SKV:s ställningstagande 2006-07-06 förändras inte det kravet av att säljaren skulle uppbära ersättning för omsättningen från mer än ett håll. Ett bidrag som säljaren erhåller från annan än köparen och som kan anses direkt kopplat till priset ska ingå i beskattningsunderlaget. Köparens

⁷⁹ Se SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111.

⁸⁰ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 4).

⁸¹ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

⁸² Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

avdragsrätt är enligt SKV på motsvarande sätt inte beroende av att denne faktiskt betalat hela skatten, utan av att skatten utgår på omsättningen som motsvarar vederbörandes förvärv.⁸³ Det finns dock en särskild ordning inom ML som utesluter att uppgift om moms som ska redovisas anges i fakturan, nämligen inom vinstmarginalsystemet.

Vinstmarginalbeskattning (VMB) tillämpas under vissa förutsättningar i stället för ML:s allmänna bestämmelser, vid återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML). Se avsnitten 4.3.15 (ang. 9 b kap.) och 4.3.16 (ang. 9 a kap.).

I sammanhanget får nämnas att det finns särskilda ordningar som regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Under vissa förutsättningar är det möjligt att välja den s.k. unionsordningen eller tredjelandsordningen för omsättning av sådana tjänster. Om säljaren i så fall gör så, gäller den av dessa båda särskilda ordningar som är tillämplig för momsredovisningen i stället för att denne momsregistrerar sig i Sverige enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL.⁸⁴

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 10 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).⁸⁵ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).⁸⁶

4.3.11 Självfakturering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML)

När faktura utfärdas av köparen i stället för av säljaren, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering* (se avsnitt 2.5).

4.3.12 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML)

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML.⁸⁷ Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett UIF av sådan vara inte heller skattepliktig.⁸⁸

⁸³ Se SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111.

⁸⁴ Se Forssén 2015 (2) s. 59-61.

⁸⁵ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

⁸⁶ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

⁸⁷ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

⁸⁸ Se 3 kap. 1 § andra och tredje st. ML.

Vissa av omsättningarna som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML undantas också från faktureringskyldigheten enligt ML (se avsnitt 2.3). Om det är fråga om något av de övriga undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML, ska dock uppgift enligt förevarande pkt 12 anges i fakturan, dvs. någon av följande uppgifter:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

SKV anger i ett ställningstagande att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan. Den som upprättar fakturan kan således välja att ange en annan uppgift som förklarar att omsättningen är undantagen från skatteplikt, i stället för en hänvisning till en viss bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet.⁸⁹ I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.⁹⁰ Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska framgå av fakturan (se avsnitt 4.3.6). Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.⁹¹

SKV ger i sitt ställningstagande exempel på sådana hänvisningar som SKV anser vara lämpliga när hänvisning ska ske till bestämmelser i ML (a) eller mervärdesskattedirektivet (b) respektive till annan uppgift (c). Uppgifterna b och c har angivits både på svenska och på engelska. SKV:s exempel är följande.

Investeringsguld

Viss omsättning av investeringsguld är undantagen från skatteplikt. Exempelen omfattar inte sådan omsättning som ska beskattas hos köparen enligt reglerna för omvänd skattskyldighet (se avsnitt 4.3.13). I dessa fall anges i fakturan:

- a) 3 kap. 10 a § ML eller
- b) Artiklarna 346–347 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Articles 346–

⁸⁹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁹⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 74. Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁹¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

347 VAT directive eller

c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.⁹²

Periodiska publikationer

Omsättning av en framställningstjänst för skattefria periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är undantagen från skatteplikt, och i fakturan anges:

a) 3 kap. 19 § första stycket 2 ML eller

b) Artikel 111 b mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 111 (b) VAT directive eller

c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.⁹³

Unionsinterna varuomsättningar

Enligt SKV:s ställningstagande ska i dessa fall anges i fakturan:

a) 3 kap. 30 a § ML eller

b) Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 138 VAT directive eller

c) Unionsintern försäljning (*eller*) Intra-EU supply.⁹⁴

4.3.13 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML)

När köparen av en vara eller tjänst är skyldig att betala mervärdesskatten i stället för säljaren (omvänd skattskyldighet), ska säljarens faktura innehålla uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*.⁹⁵ I förevarande fall är det inte fråga om att säljarens omsättning undantas från skatteplikt, utan om att säljaren inte är skattskyldig på grund av att det i stället är köparen som är skattskyldig.

I vissa särskilt angivna fall gäller omvänd skattskyldighet för omsättningar *inom landet*. Det handlar om omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer av:

- finguld eller investeringsguld,⁹⁶
- byggtjänster,⁹⁷
- utsläppsrätter för växthusgaser⁹⁸ och

⁹² Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁹³ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁹⁴ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁹⁵ Se 11 kap. 8 § 13 ML.

⁹⁶ Se 1 kap. 2 § första st. 4 a ML.

⁹⁷ Se 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML.

⁹⁸ Se 1 kap. 2 § första st. 4 d.

- avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer.⁹⁹

Dessutom gäller omvänd skattskyldighet för vissa omsättningar inom landet som görs av en utländsk beskattningsbar person, nämligen i följande fall:

- Tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.¹⁰⁰
- Gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe som förvärvaren har i Sverige, eller förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige.¹⁰¹
- Tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc.¹⁰²

Om det är fråga om försäljning av *tjänster till annat EU-land* och köparen i det andra EU-landet är skyldig att betala moms i stället (omvänd skattskyldighet), ska, i enlighet med förevarande pkt 13, säljaren i fakturan ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV anser att uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också är godtagbar, men framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land gör så. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk

⁹⁹ Se 1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML.

¹⁰⁰ Se 1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML.

¹⁰¹ Se 1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

¹⁰² Se 1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML.

än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).¹⁰³

4.3.14 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt förevarande pkt ska fakturan vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land innehålla de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Det är således fråga om sådana uppgifter som klargör att den aktuella varan är ett nytt transportmedel. SKV anser i sitt ställningstagande att det kan vara lämpligt att ange följande uppgifter i fakturan.¹⁰⁴

Personbil eller motorcykel

Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.

Fartyg

Vid försäljning av ett nytt fartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.

Luftfartyg

Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

4.3.15 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se avsnitt 4.3.10), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller

¹⁰³ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.3. Se även prop. 2011/12:94 s. 44 och faktureringsdirektivet 2010/45/EU.

¹⁰⁴ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4.

förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML).

Om förutsättningarna för VMB är uppfyllda enligt 9 b kap. ML får inte resebyrån välja att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser, om inte resenären är en näringsidkare med rätt att lyfta ingående moms på sina förvärv. Vid VMB i sådant fall (9 b kap. ML) har företaget (resebyrån) en begränsad valfrihet materiellt sett, till skillnad från det andra fallet av VMB (9 a kap. ML – se avsnitt 4.3.16) där återförsäljaren fritt får välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser om VMB aktualiseras. Däremot kan resebyrån välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan till skillnad från återförsäljaren (jfr avsnitt 4.3.16) som inte får ange VMB-momsen i fakturan.

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB för resebyråer i 9 b kap. ML ska fakturan innehålla uppgiften ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer”.¹⁰⁵

4.3.16 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se avsnitten 4.3.10 och 4.3.15), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML).

Om VMB enligt 9 a kap. ML aktualiseras, får återförsäljaren fritt välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser, till skillnad från vad som gäller VMB för resebyråer (se avsnitt 4.3.15). Däremot får återförsäljaren inte ange VMB-momsen i fakturan, till skillnad från resebyråer som kan välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan (se avsnitt 4.3.15).

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB enligt 9 a kap. ML ska fakturan i respektive fall enligt nedan innehålla följande uppgift:¹⁰⁶

- ”vinstmarginalbeskattning för begagnade varor”,¹⁰⁷
- ”vinstmarginalbeskattning för konstverk”¹⁰⁸ och

¹⁰⁵ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

¹⁰⁶ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

¹⁰⁷ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6.

¹⁰⁸ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.7.

- ”vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter”.¹⁰⁹

4.4 FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR OCH INNEHÅLLSKRAV PÅ FÖRENKLAD FAKTURA ENLIGT ML

I enlighet med art. 238 i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2014:1492, att en faktura som är förenklad såtillvida att innehållskraven enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 4.2) får frångås och utfärdas (förenklad faktura), om:

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 4 000 kr inklusive mervärdesskatt,
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML, eller
3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se avsnitt 4.5).

Möjligheten att utfärda förenklad faktura gäller inte omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) eller 5 kap. 2 § första st. 4 ML (distansförsäljning).¹¹⁰ Den gäller inte heller

1. om
 - a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person, eller en sådan beskattningsbar person som enligt 1 kap. 2 § fjärde st. ML likställs med en utländsk beskattningsbar person,¹¹¹ och
 - b) köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, eller
2. om 11 kap. 13 § första st. ML är tillämpligt (se avsnitt 1.1).¹¹²

I enlighet med art. 226b i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § tredje st. ML att en förenklad faktura alltid ska innehålla följande uppgifter:

¹⁰⁹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.8.

¹¹⁰ Se 11 kap. 9 § andra st. första men. ML.

¹¹¹ Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpningen av 1 kap. 2 § första st. ML likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (se 1 kap. 2 § fjärde st. ML). Ang. 1 kap. 2 § första st. ML får uppmärksammas att det lagrummet omfattar både situationer där säljaren är skattskyldig och situationer där köparen är skattskyldig (jfr om omvänd skattskyldighet i avsnitt 4.3.13).

¹¹² Se 11 kap. 9 § andra st. andra men. ML.

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits,
4. den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna, och
5. om fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se avsnitt 4.5), en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

Identifieringen av säljaren i en förenklad faktura ska enligt SKV ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges, varvid det är tillräckligt om numret endast skrivs som person-/organisationsnummer.¹¹³

- SKV anser att förenklad faktura får användas vid faktureringskyldig försäljning av återförsäljare som tillämpar VMB, förutsatt att en uppgift om lagrum eller direktivbestämmelse till stöd för sådan tillämpning lämnas som i förekommande fall stadgas enligt huvudregeln (se avsnitt 4.3.16).¹¹⁴

Enligt SKV krävs inte något särskilt ansöknings- och beslutsförfarande för tillämpning av förenklade fakturor. SKV har med stöd av 23 § MF,¹¹⁵ och med ikraftträdande den 1 januari 2006, givit ut föreskrifter om förenklad faktura enligt ML,¹¹⁶ vilket förutskickats tidigare av SKV och av Regeringen.¹¹⁷

SKV har i nämnda föreskrifter angivit vad som enligt SKV avses med handelsbruk, administrativ praxis etc. i förevarande sammanhang, nämligen:

- om försäljning sker genom betalautomat av varor eller tjänster såsom motorbränslen, upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel, upplåtelse av parkeringsplats och liknande tillhandahållanden där uppgifter för identifiering av köparen normalt inte är tillgängliga;

¹¹³ Se SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111.

¹¹⁴ Se SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111.

¹¹⁵ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10).

¹¹⁶ Se SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, SKVFS 2005:14, § 2.

¹¹⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10) och prop. 2003/04:26 s. 64 och 120.

- om försäljning sker av persontransporter inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att uppgifter för identifiering av köparen enligt branschpraxis normalt inte är tillgängliga; eller
- om krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttagande av väg-, bro- eller tunnelavgift på annat sätt än genom betalautomat skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen.¹¹⁸

Beträffande löpnummer i fakturan (som annars stipuleras i 11 kap. 8 § 2 ML – se avsnitt 4.3.2) anger SKV i föreskrifter från den 1 oktober 2007, att om handelsbruk eller de tekniska förutsättningarna gör det svårt att utfärda faktura med löpnummer får krav på sådan uppgift frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar (eng., *self-billing* – se avsnitt 2.5) vid inbyte av en säljares investeringsvara (varmed avses maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång – se avsnitt 4.9) och denna faktura utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.¹¹⁹

SKV uttalar, som nämnts (se avsnitt 4.1), i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, förutsatt att respektive säljares faktura i en på sådant sätt upprättad handling uppfyller de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura. När det gäller gränsen för mindre belopp vid förenklad faktura (numera 4 000 kr enligt ovan) är det respektive säljares faktura som ingår i en sådan handling som nu avses som bedömningen ska avse.¹²⁰

SKV avsåg för övrigt enligt ställningstagandet 2006 att närmare behandla vilka krav på innehållet i faktura som gäller vid faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner i särskilda skrivelser. Därför är det som sägs i ställningstagandet om fakturering av egen och annans försäljning i samma handling inte tillämpligt i de båda situationerna, enligt SKV.¹²¹ För det sammanhanget erinras om de föreskrifter som SKV – enligt vad som anges i st. närmast före föregående st. – utkom med 2007 om att krav på löpnummer i faktura får frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar vid inbyte av en säljares investeringsvara.

Angående frågor om kassakvitto, se avsnitt 4.3.2 beträffande pkt 2 i 11 kap. 8 § ML. SKV anser att ett sådant kvitto numera kan uppfylla kraven i ML, förutsatt att det innehåller uppgifter som möjliggör

¹¹⁸ Se 5 § SKVFS 2005:14.

¹¹⁹ Se SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML.

¹²⁰ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

¹²¹ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

beräkning av moms. Det innebär emellertid enligt SKV inte att kraven på innehåll i förenklad faktura uppfylls om endast beskattningsunderlaget anges inklusive moms, t.ex. då fråga är om mindre belopp. Uppgift ska även vid tillämpning av förenklad faktura finnas enligt SKV om antingen momsens belopp eller om beskattningsunderlag och tillämplig skattesats (se även, beträffande pkt 9 i 11 kap. 8 § ML, avsnitt 4.3.9).¹²² Se dessutom ang. krav på att ha kassaregister, kapitel 7.

4.5 KREDITNOTA

Vad som avses med en kreditnota enligt ML anges i 11 kap. 10 §, som lyder:

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

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

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

Skyldighet att utfärda kreditnota anges i 11 kap. 10 § första st. ML för olika fall av prisnedsättningar enligt 7 kap. 6 § ML. Även i andra fall av kundkreditering än dessa ska enligt 11 kap. 10 § andra st. ML säljaren utfärda en kreditnota. Enligt tredje st. i 11 kap. 10 § ML ska varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan likställas med en faktura, förutsatt att den innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan.

Någon skyldighet föreligger inte enligt ML att ange säljarens eller köparens namn i en kreditnota, men SKV anser det ändå lämpligt på grund av BFL:s krav att en verifikation bl.a. ska innefatta uppgift om den berörda motparten, dvs. köparen (se avsnitt 4.3.5).¹²³

¹²² Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 11).

¹²³ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 1).

Genom SFS 2007:1376 bortföll 2008, som nämnts (se avsnitt 4.3.9), det tidigare kravet i 11 kap. 10 § ML på att kreditnotan skulle ange skatten (momsen) från ursprungsfakturan. Lagstiftaren noterade att det uppgiftskravet inte är obligatoriskt för medlemsstaterna enligt art. 228 i mervärdesskattedirektivet.¹²⁴

SKV är införstådd med problemen med krav på kreditnota i situationer då kassarabatt lämnas. Därför uttalar SKV att separat kreditnota därvid inte behöver utställas om följande tre kriterier uppfylls:

- den tid inom vilken kassarabatten lämnas anges på fakturan,
- om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten samt
- kopia av betalningshandling som visar att betalning skett inom föreskriven tid kompletterar fakturan.¹²⁵

En kreditnota måste i enlighet med villkoren här ovan om bl.a. hänvisning till den ursprungliga fakturan vara avfattad så att det vid en kontroll tydligt framgår att ursprungsfakturan och kreditnotan har samband och avser samma leverans eller tillhandahållande. Annars föreligger risk för att de båda dokumenten kan uppfattas som oberoende fakturor.¹²⁶

Det är sålunda inte tillfyllest att t.ex. utfärda en faktura med minustecken utan hänvisning till den ursprungliga fakturan (minusfaktura), vilket exempelvis skulle kunna vara aktuellt i fall där en producent i kedjan *producent-grossist-detaljist* betalar ut en rabatt till detaljisten.¹²⁷ En hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan krävs av innebörd att ursprungsfakturans löpnummer uppges (se avsnitt 4.3.2), men under vissa förutsättningar får enligt SKV en sådan hänvisning i stället ske genom att kreditnotan anger den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Sådana förutsättningar kan vara att de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets i fråga redovisningssystem kan härledas till viss ursprungsfaktura och det därför kan vara praktiskt omöjligt att uppges ursprungsfakturans löpnummer eller, varvid SKV relaterar till sina tidigare uttalanden, att olägenheter att uppges de enskilda fakturornas löpnummer uppkommer på grund av ett stort antal ursprungsfakturor i samband med mängdrabatter som ges ut i efterhand.¹²⁸

¹²⁴ Se prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 262.

¹²⁵ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152.

¹²⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 121 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹²⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹²⁸ Se SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111.

I sistnämnda hänseende har SKV angivit att endast om det är fråga om ett ”mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader för att ta fram erforderliga uppgifter”, kan det, exempelvis i samband med utgivande av efterhandsrabatter baserade på inköp under viss period (exempelvis totala inköp under året), vara tillräckligt att kreditnotan ”endast hänvisar till under berörd period utställda fakturor”. Annars gäller i normalfallet att kreditnotan ska innehålla hänvisning till de ursprungliga fakturorna,¹²⁹ vilken hänvisning SKV således anger ska gälla löpnummer.

SKV anser, mot bakgrund av den vikt lagstiftaren får anses ha lagt vid kravet på hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan, att något ytterligare utrymme för inskränkningar i kravet utöver vad som framgår av svaren på fråga 4 i SKV:s skrivelse 2004-04-02 (se här ovan och hänvisning till frågan i noter ovan) inte finns.¹³⁰

SKV anser att skyldighet att utställa kreditnota föreligger även om någon mervärdesskatt inte förekom i ursprungsfakturan på grund av att tillhandahållandet var undantaget från skatteplikt. Om faktureringskyldighet förelåg för sådant tillhandahållande, avgör det att en ändring av ursprungliga underlaget föranleder kreditnota.¹³¹

Om faktureringskyldighet enligt ML inte förelegat och faktura med angivande av moms inte heller utfärdades ursprungligen, anser SKV att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas, utan i stället gäller BFL:s allmänna krav på innehåll i verifikation (se avsnitt 4.1). I ovan angivna exempel med kedjan producent-grossist-detaljist har inte producenten ursprungligen fakturerat detaljisten, utan grossisten, varför SKV anser att reglerna om kreditnota enligt ML inte heller är tillämpliga i dessa fall.¹³²

Både faktura och kreditnota kan för övrigt återfinnas i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i

¹²⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4). Se även SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, där, ang. rabatter inom oljehandeln, hänvisning sker till denna skrivelse och fråga.

¹³⁰ Se SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111. Samma dag noterade SKV i sitt ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, att kraven på uppgift i kreditnotan om skattebeloppet i ursprungsfakturan är av en annan karaktär än den fråga om detaljeringsgrad när det gäller uppgift i faktura om varors mängd och art som SKV besvarade i fråga 8 i sin skrivelse 2004-04-02 (se avsnitt 4.4.1.6 ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML). SKV:s ställningstagande dnr 130 563343-04/113 har för övrigt upphört den 1 januari 2008 då kravet på uppgift om skatten i ursprungsfakturan – som nämnts – utmönstrades ur 11 kap. 10 § andra st. 1 ML.

¹³¹ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 6).

¹³² Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att förmedlas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.¹³³

4.6 SAMLINGSFAKTURA

Samlingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.¹³⁴ Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser, anser SKV, som nämnts (se avsnitt 4.3.7), att leveransdatum ska anges per leverans i samlingsfakturan.

Samma krav ställs på samlingsfaktura som på andra fakturor, men separata löpnummer behöver inte åsättas de olika leveranserna (omsättningarna). Syftet är att förenkla hanteringen för den faktureringskyldige så att en enda (samlad) faktura utfärdas i stället för flera separata för varje leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Kravet på fullständigt fakturainnehåll enligt huvudregeln (se avsnitt 4.2) gäller även samlingsfakturor, om inte förenklad faktura kan tillämpas, varvid innehållskraven på sådan faktura i stället gäller (se avsnitt 4.4).¹³⁵

Om flera elektroniska fakturor (se avsnitt 4.1) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver, som också nämnts (se avsnitt 4.3.7), gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura.¹³⁶

Vid utfärdande av samlingsfaktura ska tidsfristerna för utfärdande av faktura i 11 kap. 3 a § ML beaktas,¹³⁷ dvs. beträffande bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster, unionsinterna varuomsättningar och omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning (se kapitel 3).

SKV har i samband med uttalanden om omräkning av valuta i faktura, vilket berörs i avsnitt 4.8.2, ansett att den senast kända säljkurs som gällde vid skattskyldighetens inträde ska användas. Därvid anser SKV att det, vid utfärdande av samlingsfaktura, innebär att omräkning sker efter valutakurserna för de dagar då var och en av de fakturerade

¹³³ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

¹³⁴ Se 11 kap. 7 § första st. ML.

¹³⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

¹³⁶ Se 11 kap. 7 § andra st. ML.

¹³⁷ Se 11 kap. 7 § tredje st. ML.

leveranserna eller tillhandahållandena skedde eller, om samlingsfakturan avser mottagna förskott eller a conton, de dagar då betalningarna mottogs.¹³⁸

4.7 FAKTURA I ELEKTRONISK FORM

I enlighet med art. 232 i mervärdesskattedirektivet får, enligt 11 kap. 6 § ML, faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML ske genom överföring på elektronisk väg (se avsnitt 4.1) endast om mottagaren godkänner det.

Enligt SKV:s uppfattning är det i mervärdesskattehänseende – i likhet med BFL:s regler – tillåtet att i stället för klartext använda koder vid elektronisk fakturering. Förutsättningen är enligt SKV att de tillämpade koderna och de faktiskt tillämpade nycklarna till dessa koder ”kan härledas till den enskilda fakturan och detta under hela den föreskrivna arkiveringstiden”.¹³⁹

Beträffande s.k. EDI-meddelanden (EDI, Electronic Data Interchange) anser SKV att det är de enskilda fakturorna som efter det att EDI-meddelandet *packats upp* som ska utgöra originalet. Det ursprungliga EDI-meddelandet behöver då inte lagras, utan all information som krävs avseende faktura ska finnas åtkomligt för varje faktura och det är dessa fakturor som enligt SKV skal sparas under hela lagringsperioden. Beträffande s.k. kodade fält i ett EDI-meddelande avser SKV för närvarande inte att ”vidta några åtgärder”.¹⁴⁰

4.8 UNDERSKRIFT, VALUTA OCH SPRÅK

4.8.1 Underskrift

Enligt art. 229 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna inte föreskriva att fakturorna ska undertecknas. Det krävs inte heller enligt ML.

4.8.2 Valuta

Oavsett i vilken valuta beloppen i en faktura anges ska mervärdesskattebeloppet anges också i svenska kr om detta ska betalas till staten enligt 1 kap. 1 § ML. Om den som ska säkerställa att faktura utfärdas (dvs. den beskattningsbara person som är säljare av varan eller

¹³⁸ Se SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111.

¹³⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

¹⁴⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 17).

tjänsten – se avsnitt 2.5) har sin redovisning i euro ska dock mervärdesskattebeloppet i stället anges också i euro.¹⁴¹

Om mervärdesskattebeloppet vid tillämpningen av vad nyss sagts måste anges efter omräkning ska omräkningen göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a och 7 b §§ ML.¹⁴²

7 kap. 7 a §: När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i en annan valuta än svenska kr, ska omräkning göras till svenska kr med användande av

1. den senaste genomsnittliga växelkurs som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, eller
2. den senaste växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken (ECB) vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.¹⁴³

Omräkning enligt pkt 2 ovan mellan andra valutor än euro ska göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta.¹⁴⁴

7 kap. 7 b §: För beskattningsbara personer som har sin redovisning i euro gäller, i stället för vad som anges i 7 kap. 7 a §, att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a §.¹⁴⁵

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kr. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk beskattningsbar person som har sin redovisning i euro.¹⁴⁶

Mervärdesskatt

15 §: Vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt enligt SFL ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.¹⁴⁷

¹⁴¹ Se 11 kap. 11 § första st. ML.

¹⁴² Se 11 kap. 11 § andra st. ML.

¹⁴³ Se 7 kap. 7 a § första st. ML.

¹⁴⁴ Se 7 kap. 7 a § andra st. ML.

¹⁴⁵ Se 7 kap. 7 b § första st. ML.

¹⁴⁶ Se 7 kap. 7 b § andra st. ML.

¹⁴⁷ Se 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

Kurser för omräkning

17 §: För omräkning enligt lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. ska de kurser som fastställs av ECB för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för dagen för beskattningsårets utgång ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.¹⁴⁸

För övrigt gäller enligt 22 kap. 2 § SFF att uppgifter om belopp som ska lämnas enligt SFL eller SFF ska, om inte annat föreskrivs, anges i svenska kr.

4.8.3 Språk

Det finns inget krav i ML på översättning av fakturor. I samband med skatterevisioner tillser SKV att översättning – vilken i så fall alltid lämnas till auktoriserad eller godkänd translator att utföra – sker av fakturor till svenska, om inte bakomliggande material ger tillräcklig information. RSV (numera SKV) ansåg att systemet fungerade väl, varför Regeringen inte föreslog att någon regel om krav på översättning av fakturor till det egna nationella språket skulle införas.¹⁴⁹

Genom faktureringsdirektivet 2010/45/EU upphävdes för övrigt art. 231 i mervärdesskattedirektivet. Den bestämmelsen gjorde det tidigare möjligt för EU:s medlemsstater att för kontrolländamål kräva översättning till det egna nationella språket av fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium och av fakturor som mottas av beskattningsbara personer som är etablerade inom deras territorium.

4.9 VISSA FASTIGHETSÖVERLÅTELSE: KRAV PÅ SAMMANSTÄLLNING ÖVER INGÅENDE MOMS

En säljare måste – vid sidan av faktura (som uppfyller innehållskraven enligt BFL och i förekommande fall innehållskraven enligt ML) – utfärda en annan handling än en faktura, nämligen en sammanställning över ingående moms som denne fått sig fakturerad under innehavstiden av en s.k. investeringsvara.

¹⁴⁸ Se 17 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

¹⁴⁹ Se prop. 2003/04:26 s. 89 och 90.

Vid fastighetsöverlåtelse krävs ett verifikat enligt BFL:s regler, men det behöver inte uppfylla innehållskraven för *faktura* enligt ML, eftersom undantaget från skatteplikt för själva överlåtelsen enligt 3 kap. 2 § ML räknas upp bland undantagen från faktureringskyldighet i 11 kap. 2 § ML (se avsnitt 2.3). Däremot måste en sammanställning utfärdas beträffande investeringsvara som är fastighet, när det är fråga om:

- att överlåtaren inte har varit frivillig skattskyldig för uthyrning av fastigheten eller fråga är om skatt som denne redovisat på uttag i byggnadsrörelse (8 kap. 19 § ML)¹⁵⁰ eller
- att överlåtelsen avser fastighet som utgör s.k. investeringsvara och parterna inte överenskommit att överlåtaren ska jämka tidigare momsavdrag (8 a kap. 12 § tredje st. och 15 § ML).¹⁵¹

Investeringsvaror

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första st. 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.¹⁵²

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i pkt 2 här ovan företagits och ett avdrag enligt pkt 3 här ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i pkt 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.¹⁵³

¹⁵⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 114.

¹⁵¹ Se prop. 2003/04:26 s. 115.

¹⁵² Se 8 a kap. 2 § första st. ML.

¹⁵³ Se 8 a kap. 2 § andra st. ML.

Verksamhetstillbehör ska vid tillämpning av bestämmelserna i 8 a kap. ML (dvs. ang. jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvaror) anses som tillgångar som avses i pkt 1 ovan.¹⁵⁴

Utfärdande av handling vid jämkning

8 a kap. 15 §: Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt ska överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som innehåller de uppgifter som framgår av 8 a kap. 17 § ML.¹⁵⁵

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för denna, ska överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende denna ändring.¹⁵⁶

8 a kap. 16 §: Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML 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.¹⁵⁷

8 a kap. 17 §: En handling som utfärdas enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla uppgifter om

1. den ingående skatt som hänför sig 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,
4. uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML,
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.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Se 8 a kap. 2 § tredje st. ML.

¹⁵⁵ Se 8 a kap. 15 § första st. ML.

¹⁵⁶ Se 8 a kap. 15 § andra st. ML.

¹⁵⁷ Se 8 a kap. 16 § ML.

¹⁵⁸ Se 8 a kap. 17 § första st. ML.

Avser handlingen överlåtelse av en fastighet ska även uppgift lämnas om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten.¹⁵⁹

Se för övrigt i avsnitt 4.4 ang. inbyte av en säljares investeringsvara som utgör maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång.

¹⁵⁹ Se 8 a kap. 17 § andra st. ML.

5 FAKTURAN OCH UTÖVANDE AV AVDRAGSRÄTTEN FÖR INGÅENDE MOMS

Om en beskattningsbar person har gjort ett förvärv av vara eller tjänst eller import av vara i verksamheten, har vederbörande enligt 8 kap. 3 § första st. ML – som motsvarar art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet – rätt till avdrag för ingående moms på förvärvet eller importen om verksamheten medför skattskyldighet. Det ska beaktas när 8 kap. 5 § ML – som motsvarar art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet – anger att rätt till avdrag för ingående moms föreligger *endast* om den kan styrkas enligt bl.a. 8 kap. 17 § ML, som i första st. hänvisar till att så ska ske genom *faktura* – varmed alltså enligt 1 kap. 17 § ML avses sådan handling som uppfyller villkoren i 11 kap. ML (se avsnitt 4.1). I förarbetena till BFL anges innehav av en handling som uppfyller ML:s innehållskrav som en förutsättning för att köparen ska kunna ”få” avdrag för ingående mervärdesskatt,¹⁶⁰ och i förarbetena till ML anges innehav av en momsbarande faktura som en förutsättning för att kunna ”utöva” avdragsrätten för ingående moms.¹⁶¹ Även om 8 kap. 5 § ML återfinns i första avdelningen av ML, dvs. 1 kap.-10 kap., där de materiella bestämmelserna återfinns, och inte i andra avdelningen av ML, dvs. 11 kap.-22 kap., där fakturerings-, redovisnings- och förfarandebestämmelserna, dvs. de formella bestämmelserna, återfinns, är inte 8 kap. 5 § ML en regel om den materiella avdragsrättens uppkomst, utan 8 kap. 5 § ML är enbart en bevisregel.¹⁶² Frågan är i stället huruvida 8 kap. 5 § utgör en regel om legalbevisning av innebörd att det endast skulle vara möjligt att utöva avdragsrätten för ingående moms med stöd av en faktura som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 4.2).

I samband med kommentar av vissa EU-mål uttalar Regeringen att en faktura inte är en tillräcklig förutsättning för avdragsrätt och att det för att kunna ”utnyttja” avdragsrätten krävs enligt art. 18.1 a) i sjätte direktivet (numera art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet) att en faktura ställts ut i enlighet med kraven i art. 22.3 i samma direktiv (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet – jfr 11 kap. 8 § ML), men att EU-domstolens praxis innebär att kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”.¹⁶³

¹⁶⁰ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250.

¹⁶¹ Se prop. 1994/95:57 s. 136.

¹⁶² Se prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, där regeln beskrivs just som en bevisregel.

¹⁶³ Se prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och Regeringens kommentarer av följande EU-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).

Sistnämnda uttalade EU-domstolen i förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme). Enligt EU-målet C-85/95 (Reisdorf), som Regeringen också refererar till,¹⁶⁴ tillerkänns medlemsstaterna enligt de båda nyss nämnda direktivbestämmelserna ”befogenhet att dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura”.

Med hänvisning till ”Langhorst”-målet och ”Reisdorf”-målet noterar EU-domstolen också i en dom den 29 april 2004, att villkoret för att utöva avdragsrätten med avseende på innehav av en korrekt faktura tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.¹⁶⁵ Detta – jämte att EU-domstolen talar om ”innehav av en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura” – visar också att EU-domstolen resonerar om bevisning, där någon exklusiv bevisning inte stipuleras, utan kontrollbehovet kan anses tillgodosett även med underlag som inte till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML. Annars skulle en dylik legalbevisning motverka att EU-domstolen alls kan tala om en omedelbart inträdande avdragsrätt i samband med leverans och tillhandahållande och att ”Utnyttjandet av denna avdragsrätt förutsätter i princip” att betalning för leveransen/tillhandahållandet erläggs ”normalt sett inte innan en faktura har mottagits”.¹⁶⁶

Ett förhandsavgörande från EU-domstolen den 1 april 2004, C-90/02 (Bockemühl) är av visst intresse för sammanhanget. I fallet vägrades företagare av tyska skattemyndigheten att göra avdrag för ingående moms avseende tjänsteförvärv från leverantör etablerad utanför Tyskland för vilka förvärvaren omfattades av skyldighet att betala utgående moms på grund av s.k. omvänd skattskyldighet (eng. *reverse charge*).

EU-domstolen ansåg inte att förvärvaren av tjänsterna är tvungen att inneha en faktura som har utställts i enlighet med art. 22.3 i sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet), dvs. som för svenskt vidkommande uppfyller innehållskraven på faktura enligt huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 4.2), för att kunna ”utnyttja” sin avdragsrätt. I pkt 50 i domen noterade EU-domstolen att omfattningen av bestämmelserna därom i art. 18.1 d) i sjätte direktivet (numera art. 178 d) i mervärdesskattedirektivet) inte får gå utöver ”vad som är absolut nödvändigt för att det ska kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt”.

¹⁶⁴ Se prop. 2003/04:26 s. 31.

¹⁶⁵ Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37.

¹⁶⁶ Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37, och pkt 35 i samma mål var till hänvisning sker. I pkt 35 hänvisar EU-domstolen också till EU-målen C-97/90 (Lennartz), pkt 27, och C-409/99 (Metropol), pkt 42, som uttryck för en ”fast rättspraxis”, där avdragsrätten i princip är ”en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen” och som ”i princip inte kan inskränkas”.

EU-domstolen betonade huruvida kontrollbehovet uppfylls i den särskilda situationen utan att anföra att direktivbestämmelserna i övrigt ska uppfattas innehålla att ett underlag som uppfyller innehållskraven enligt direktivets bestämmelser skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva uppkommen avdragsrätt. Sålunda bör ifrågavarande EU-dom anses utgöra ytterligare stöd för att EU-domstolens praxis innebär att innehållskraven på en faktura enligt ML inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”, utan en bedömning måste ske från fall till fall huruvida en tillräcklig bevisning föreligger för att kunna utöva avdragsrätten.

Varken EU-domstolen eller Regeringen kan således uppfattas anse att ett fakturaunderlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML är en nödvändig förutsättning för att utöva avdragsrätten så att fråga skulle vara om en legalbevisning på momsområdet. Någon legalbevisning som gör att avdragsrätten helt bortfaller om fakturakravet inte uppfylls kan sålunda inte anses vara avsedd.

I sammanhanget får också nämnas förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som avgjordes 2006-02-21 av EU-domstolen.¹⁶⁷ EU-domstolen kan där, i samband med fråga om återbetalning av ingående moms, åtminstone indirekt sägas ha tagit ställning till frågan om samtliga punkter i 11 kap. 8 § ML måste vara uppfyllda för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms avseende ett förvärv. I pkt 90 i domen noterar EU-domstolen att sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) inte beskriver hur staten skulle kunna återkräva moms utan att det i art. 20 i sjätte direktivet finns regler om jämkning (korrigering) av avdrag för ingående moms på ett förvärv av en investeringsvara (numera art. 184-192 i mervärdesskattedirektivet). I pkt 92 anger EU-domstolen att även om förfarandemissbruk kan konstateras från den skattskyldiges sida, får medlemsstaternas möjlighet enligt art. 22.8 sjätte direktivet (numera närmast art. 224.3 i mervärdesskattedirektivet) att införa regler för att förebygga fusk inte underminera den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.¹⁶⁸ I art. 22.3 b) sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet) angavs de punkter som motsvarar punkterna i 11 kap. 8 § ML, och vid sidan av den begränsning som framgick av själva direktivbestämmelsen art. 22.8, får EU-domstolen, genom hänvisningen till densamma och därmed indirekt till art. 22.3 b), anses ha uttryckt stöd för sin egen praxis av innebörd att de formella kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”. Formella krav ska sålunda inte i sig förhindra ett utövande av en materiellt sett uppkommen avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv.

¹⁶⁷ Se ang. ”Halifax m.fl.”-målet även Forssén 2015 (1) s. 81-84, 88, 95, 205 och 223.

¹⁶⁸ I pkt 92 i ”Halifax m.fl.”-målet hänvisar EU-domstolen för övrigt till EU-målen förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 52, och C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), pkt 59, samt C-395/02 (TransportService), pkt 29.

6 BEVARANDE AV FAKTUROR OCH ANNAN RÄKENSKAPSFÖRMÅNING

11 a kap. ML Bevarande av fakturor m.m.

Genom SFS 2003:1136 infördes den 1 januari 2004 särskilda regler om bevarande av fakturor som ska utfärdas enligt ML. Dessa regler överfördes till ML i samband med att SFL infördes den 1 januari 2012, och de återfinns sedan den 1 januari 2013 i ett eget kapitel i ML, nämligen 11 a kap., som infördes genom SFS 2012:342. Reglerna om bevarande av fakturor m.m. i 11 a kap. ML innebär följande:

- Den som ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en beskattningsbar person tagit emot.¹⁶⁹
- I BFL finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.¹⁷⁰
- Den som inte är bokföringsskyldig men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt första stycket, ska tillämpa bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § och 6 § BFL samt platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. 2–4 §§ BFL (se nedan).¹⁷¹
- Den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras ska också från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden säkerställa ursprungets äkthet och innehålls integritet samt att uppgifterna i fakturan är läsbara.¹⁷²
- Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehålls integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.¹⁷³
- När en behörig myndighet i ett annat EU-land under lagringstiden begär det ska den som ska säkerställa att ett

¹⁶⁹ Se 11 a kap. 1 § första st. ML.

¹⁷⁰ Se 11 a kap. 1 § andra st. ML.

¹⁷¹ Se 11 a kap. 1 § tredje st. ML.

¹⁷² Se 11 a kap. 2 § första st. ML.

¹⁷³ Se 11 a kap. 2 § andra st. ML.

exemplar av fakturan bevaras medge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura som bevaras på elektronisk väg, om begäran görs för kontrolländamål och mervärdesskatt som är hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land. För en sådan begäran gäller motsvarande begränsningar som enligt 47 kap. 2 § SFL (se nedan).¹⁷⁴

- Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses att data bevaras med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.¹⁷⁵

Vissa bestämmelser i 7 kap. BFL

Enligt 7 kap. 2 § första st. andra och tredje men. BFL ska medier för att bevara räkenskapsinformationen bevaras i Sverige (om inte förvaring i annat EU-land eller Island eller Norge kan godtas enligt 7 kap. 3 a § BFL – varom mera nedan) fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Genom SFS 2003:1135 infördes den 1 januari 2004 i BFL lagrummet 7 kap. 3 a §, och enligt första st. i det får ett företag – eller i förekommande fall (genom hänvisningen enligt ovan i 11 a kap. 1 § tredje st. ML) en icke bokföringsskyldig – förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom EU om:

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till SKV eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,
2. företaget på begäran av SKV 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 vanlig läsbar form eller i form av mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.¹⁷⁶

47 kap. 2 § SFL

Vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister (se kapitel 7) och kontrollbesök får SKV inte granska:

¹⁷⁴ Se 11 a kap. 3 § första st. ML.

¹⁷⁵ Se 11 a kap. 3 § andra st. ML.

¹⁷⁶ Se 7 kap. 1 § första st. 1 och 2 BFL.

1. en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 §
rättegångsbalken (1942:740), eller

2. en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen,
tillsynen eller kontrollbesöket.¹⁷⁷

SKV får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Se 47 kap. 2 § första st. SFL.

¹⁷⁸ Se 47 kap. 2 § andra st. SFL.

7 ÖVERSIKTLIGT OM REDOVISNINGSREGLERNA FÖR MOMS, PERIODISK SAMMANSTÄLLNING OCH KRAV PÅ ATT HA KASSAREGISTER

Redovisningsreglerna för moms

Bestämmelser om redovisning av moms finns i 26 kap. SFL, i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Ytterligare bestämmelser om redovisningen av moms finns i 13 kap. 6-28 a §§ ML.¹⁷⁹ Skattedeclaration är ett samlingsbegrepp för mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration) och arbetsgivardeklaration. Här ges en ang. skyldighet att lämna mervärdesskattedeclarationer.¹⁸⁰

En momsdeklaration ska lämnas till SKV av:

- den som är skattskyldig enligt ML (7 kap. 1 § första st. 3 ML);
- beskattningsbar person som gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms (7 kap. 1 § första st. 4 SFL);
- utländsk beskattningsbar person som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML (7 kap. 1 § första st. 5 SFL);
- utländsk beskattningsbar person från annat EU-land som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, och som varken omfattas av det elektroniska förfarandet för unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet (7 kap. 1 § första st. 6 SFL); och
- den som är skyldig att jämkta ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML (7 kap. 1 § första st. 8 SFL).¹⁸¹

Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska, som nämnts, senast 35 dagar efter

¹⁷⁹ Se 13 kap. 1 § ML, dess lydelse enligt SFS 2014:940.

¹⁸⁰ Se mer om momsredovisningen, Forssén 2015 (3) avsnitten 5.1.3-5.3 samt även Forssén 2015 (2) s. 19 och 20.

¹⁸¹ Se 26 kap. 2 § 2-4 SFL.

sådant UIF lämna en *särskild skattedeclaration* till SKV, och det ska ske för varje sådant UIF.¹⁸² Den som är skattskyldig för import av vara redovisar moms till Tullverket, men redovisar från och med 2015 sådan moms i momsdeklarationen till SKV om vederbörande är momsregistrerad.

Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad eller, om den skattepliktiga och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningen av varor eller tjänster exklusive UIF och import av vara från tredje land (plats utanför EU) för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr, tre kalendermånader. Redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kr. För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal.¹⁸³ Momsdeklaration (MVD) lämnas till SKV enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret.¹⁸⁴

Om beskattningsunderlag över 40 miljoner kr		Om beskattningsunderlag högst 40 miljoner kr	
MVD till SKV senast	för redovisningsperioden	MVD till SKV senast	för redovisningsperioden
26 februari	Januari	12 februari	Oktober-december
26 mars	Februari		
26 april	Mars		
26 maj	April	12 maj	Januari-mars
26 juni	Maj		
26 juli	Juni		
26 augusti	Juli	17 augusti	April-juni
26 september	Augusti		
26 oktober	September		
26 november	Oktober	12 november	Juli-september
27 december	November		
26 januari	December		

Sista deklarationsdag är också sista dag att betala moms.¹⁸⁵ Utgående moms – ingående moms=positivt belopp för perioden och således moms att betala. Om redovisning av överskjutande ingående moms (utgående moms – ingående moms=negativt belopp för perioden) sker i månaden efter redovisningsperioden, ska den registreras den 12, i januari den 17, i

¹⁸² Se 26 kap. 7 § andra st. och 35 § SFL.

¹⁸³ Se 26 kap. 10-12 §§ SFL.

¹⁸⁴ Se 26 kap. 26 och 30 §§ SFL.

¹⁸⁵ Se 62 kap. 3 § första st. SFL.

denna månad. Överskjutande ingående moms som redovisas senare ska registreras den dag då redovisning senast ska lämnas.¹⁸⁶

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon regel om när redovisningen ska ske till skillnad från ML, där det i huvudreglerna för när utgående respektive ingående moms ska redovisas anges i 13 kap. 6 § 1 respektive 16 § 1 ML att så ska ske för den redovisningsperiod under vilken omsättning respektive förvärv har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Utgående respektive ingående moms på förskott eller a conton för beställd vara eller tjänst ska redovisas i den redovisningsperiod under vilken förskotts- eller a conto-betalningen har mottagits respektive lämnats enligt 13 kap. 6 § 3 resp. 16 § 2 ML ().¹⁸⁷ Det utgör en skillnad jämfört med inkomstskatten, där det s.k. kopplade området gäller även redovisning av förskott och a conton (14 kap. 2 § IL). Tankar har dock förekommit om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms respektive inkomstskatt – se SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80.

Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna

En periodisk sammanställning, och inte bara momsdeklarationen, ska lämnas för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av varor eller tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har:

- sålt en vara och omsättningen undantas från skatteplikt på grund av att köparen har åberopat ett giltigt VAT-nummer och varan har transporterats till denne i ett annat EU-land (3 kap. 30 a § ML);
- överfört en vara från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som vederbörande bedriver i ett annat EU-land;
- sålt en tjänst och omsättningen föranleder inte skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den – enligt 5 kap. 5 § ML angående placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land, om denne är skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet.

¹⁸⁶ Se 61 kap. 4 § SFL.

¹⁸⁷ Se även 1 kap. 3 § andra st. ML.

En periodisk sammanställning ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.¹⁸⁸

Tillhandahållande av tjänst enligt 5 kap. 5 § ML till en beskattningsbar person i annat EU-land är således det fall av tjänst för vilken skyldighet att redovisa omsättningen i periodisk sammanställning föreligger, förutsatt att förvärvat tjänst är skattepliktig där och att den förvärvande näringsidkaren ska redovisa moms på förvärvet.¹⁸⁹ Lagstiftaren utgår beträffande kravet på att tjänsten ska vara mervärdesskattepliktig i det andra EU-landet från att den svenske tillhandahållaren av tjänsten ska sätta sig in i det andra landets nationella momsregler.¹⁹⁰ Enligt ett ställningstagande från SKV ska det dock räcka med att säljaren stämmer av i mervärdesskattedirektivet att omsättningen av tjänsten i fråga omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153.¹⁹¹ Då kan säljaren anta att det andra landet inte har skatteplikt för tjänsten, och anger *inte* omsättningen i periodisk sammanställning.

Krav på att ha kassaregister

I 39 kap. 4-10 §§ SFL stipuleras dokumentationsskyldighet som avser kassaregister. Dessa regler i SFL har ersatt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,¹⁹² och innebär i översikt följande:

I SFL avses med kassaregister: kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort.¹⁹³

39 kap. 4 §: Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister.¹⁹⁴

39 kap. 5 §: Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,
2. är befriad från skattskyldighet enligt IL för inkomst från sådan försäljning som avses i 39 kap. 4 § SFL,
3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211),
4. säljer varor eller tjänster genom distansavtal eller

¹⁸⁸ Se 35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL; prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 841. Se även Forssén 2015 (2) s. 20.

¹⁸⁹ Se art. 196/214 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁹⁰ Se prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning) s. 95 och 233.

¹⁹¹ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111.

¹⁹² Se pkt 21 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFL.

¹⁹³ Se 39 kap. 2 § första st. första ledet SFL.

¹⁹⁴ Se 39 kap. 4 § SFL.

hemförsäljningsavtal,

5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, eller

6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).¹⁹⁵

Vid bedömningen enligt pkt 1 här ovan av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till eller kan antas komma att uppgå till sammanlagt högst fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår.¹⁹⁶

39 kap. 6 §: Vid tillämpningen av 39 kap. 4 och 5 §§ SFL ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.¹⁹⁷

39 kap. 7 §: All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret.¹⁹⁸ Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.¹⁹⁹

39 kap. 8 § Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, samt
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt BFL.²⁰⁰

Kassaregistret ska vara certifierat.²⁰¹

39 kap. 9 §: SKV får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om

1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller
2. en viss skyldighet är oskälig.²⁰²

Ett beslut om undantag får förenas med villkor.²⁰³

39 kap. 10 §: Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om

¹⁹⁵ Se 39 kap. 5 § första st. SFL.

¹⁹⁶ Se 39 kap. 5 § andra st. SFL.

¹⁹⁷ Se 39 kap. 6 § SFL.

¹⁹⁸ Se 39 kap. 7 § första st. SFL.

¹⁹⁹ Se 39 kap. 7 § andra st. SFL.

²⁰⁰ Se 39 kap. 8 § första st. SFL.

²⁰¹ Se 39 kap. 8 § andra st. SFL.

²⁰² Se 39 kap. 9 § första st. SFL.

²⁰³ Se 39 kap. 9 § andra st. SFL.

1. krav på kassaregister,
2. teknisk kontroll av kassaregister,
3. användning av kassaregister, och
4. undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.²⁰⁴

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister.²⁰⁵

I sistnämnda hänseende har inhämtats från SKV:s hemsida, www.skatteverket.se, att några certifierade kassaregister i egentlig mening inte finns. Ett kassaregister som har en tillverkardeklaration och som är anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt SKVFS 2009:2 uppfyller enligt SKV lagstiftarens krav på certifierat kassaregister. Kombinationen av tillverkardeklarerat kassaregister och certifierad kontrollenhet benämns vardagligt ibland som ”certifierat kassaregister”. Av tillverkardeklarationen ska framgå att kassaregistret överensstämmer med de krav som ställs i SKVFS 2014:9. Certifiering av kontrollenheter utförs av företag som är ackrediterade för detta av Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC).

²⁰⁴ Se 39 kap. 10 § första st. SFL.

²⁰⁵ Se 39 kap. 10 § andra st. SFL.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Forssén, Björn, IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]

Forssén, Björn, Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (3)]

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1)]

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011]

Offentligt tryck

Regeringens propositioner

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG

Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.

Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Prop. 2003/04:76 – Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.

Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet

Prop. 2011/12:94 – Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:74 (Del 1 och Del 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 60

SOU 2008:80 (Del 1 och Del 2) – Beskattningsstidpunkten för näringsverksamhet, s. 60

SKV:s föreskrifter, skrivelser och ställningstaganden

Föreskrifter

SKVFS 2005:14, SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, s. 40 och 41

SKVFS 2007:13, SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML, s. 27 och 41

SKVFS 2009:2, SKV:s föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister, s. 63

SKVFS 2014:9, SKV:s föreskrifter om krav på kassaregister, s. 63

Skrivelser och ställningstaganden

SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, s. 29-32

SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113, s. 29, 30, 40 och 46

SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113, s. 26-28, 30-32, 42-45

SKV:s skrivelse 2004-06-21, dnr 130 182945-04/113, s. 28
SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, s. 44
SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, s. 43
SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153, s. 28, 29, 32 och 44
SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, s. 30
SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, s. 44
SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111, s. 44
SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, s. 32
SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111, s. 46
SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, s. 40
SKV:s ställningstagande 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, s. 28
SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, s. 40
SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, s. 43
SKV:s ställningstagande 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, s. 27
SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, s. 24, 27 och 41
SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, s. 32 och 33
SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, s. 21
SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111, s. 61
SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111, s. 28
SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111 (har ersatt SKV:s ställningstagande 2010-03-11, dnr 131 19677-10/111), s. 18, 34, 35, 37, 38 och 39
SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111, s. 31

EU-källor

EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet (ersatte den 1 januari 2007 EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv)
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet (ersatt av mervärdesskattedirektivet)
Faktureringsdirektivet 2001/115/EG [ersatt av faktureringsdirektivet 2010/45/EG]
Faktureringsdirektivet 2010/45/EU

Rättsfall

EU-domstolens domar

268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 12
Förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), ECR 1988 p. 4517, s. 52 och 53
342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 52
C-97/90 (Lennartz), REG 1991 s. I-299, s. 53
C-85/95 (Reisdorf), REG 1996 s. I-6257, s. 11, 52 och 53
C-141/96 (Langhorst), REG 1997 s. I-5073, s. 11, 52 och 53
Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), REG 2000 s. I-1577, s. 54
C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), REG 2000 s. I-6973, s. 54
C-409/99 (Metropol), REG 2002 s. I-81, s. 53
C-90/02 (Bockemühl), REG 2004 s. I-3303, s. 53
C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), REG 2004 s. I-5583, s. 11, 12 och 53
Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 54
C-395/02 (TransportService), REG 2004 s. I-1991, s. 54

HFD

RÅ 2004 ref. 26, s. 28
HFD 2012 ref. 56 I, s. 31

SAKREGISTER

A conto	18	Faktureringsdirektivet.....	9
A conton	46, 60	Faktureringsskyldig	
Anläggningstillgång	27, 41	huvudregeln	15
Anläggningstillgångar	49	Faktureringsskyldigheten .	9, 15,
Annat identifieringstecken.....	26	21, 46	
Antikviteter	33, 37, 38	undantag från	17
Auktion		Fartyg.....	37
auktionsförrättare.....	29	Fastighet	36
Autoliquidation.....	37	Fastigheter	49
Avdragsrättens uppkomst	12	Finansinspektionen.....	56
Avfall	36	Finguld.....	35
Batches of invoices	31, 45	Formella krav	54
Begagnade varor	33, 37, 38	Fusk	54
Beskattningsbar person.....	14	Förenklad faktura.....	39, 42
Beskattningsunderlag	42	Förfarandebestämmelserna....	52
Beskattningsunderlaget.....	31	Förfarandemissbruk	54
Betalautomat.....	40	Förskott.....	18, 26, 45, 46, 60
Bevara räkenskapsinformation		Gas.....	36
.....	56	God redovisningssed	23, 60
Bevarande av fakturor	55	Handelsbruk.....	41
Bevisning.....	53	Holdingsbolag	15
Bevisregeln	11	Hysesrätt	49
Bevissäkring	56	Identifiering	40
Bostadsrätt	49	Inbyte.....	27
Bygg- eller anläggningstjänster		Inventarier.....	49
.....	16	Inventarium.....	27, 41
Byggtjänster.....	35	Investeringsguld	34, 35
Datum	25	Investeringsvara.....	27, 41, 48
omsättning	30	Jämka avdrag för ingående skatt	
Datum för utfärdandet	24	50
Distansförsäljning	16	Kassaapparater.....	27
Elektrisk kraft	27	Kassakvitto	41
Elektronisk faktura	23	Kassarabatten.....	43
Elektronisk form.....	50	Kassaregister	
Elektroniska fakturor		krav på att ha	61
flera.....	31, 45	tillsyn över	56
Elektroniska tjänster	33	Konstverk	33, 37, 38
Elnät.....	27	Kontrolländamål	56
Euro	32, 47	Kreditnota.....	42
Europeiska centralbanken.....	47	enligt ML.....	42
Faktura.....	52	Kreditnotan	26
definition enligt ML	23	Kreditnotor	32
elektronisk form.....	46		

Kundens registreringsnummer	28	Samlarföremål	33, 37, 38
Kundkreditering	42	Samlingsfaktura	45
Legalbevisning	52, 54	Self-billing	19, 26, 41
Luftfartyg	37	Självfakturerar	27, 41
Löpnummer	24, 26, 41, 43	Självfakturering	19, 26, 33
Maskin	27, 41	Skattepliktig	9
Maskiner	49	Skattesats	32
Mervärdesskattebelopp	32	Skattskyldig	9
Mervärdesskattegrupp	15	Skrot	36
Mikroskrift	56	Språket	48
Mindre belopp	42	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	37
Momsens belopp	42	SWEDAC	63
Motorbränslen	40	Svenska kronor	32
Motorcykel	37	Säljarens och köparens namn och adress	29
Mängd och art av omsatta varor och tjänster	29	Säljarens registreringsnummer	28
Naturgassystem	36	Särskild ordning vinstmarginalsystemet	33
Nedsättning av priset	42	Särskilda ordningar	33
Ny-, till- eller ombyggnad	49	Telekommunikationstjänster ..	33
Nya transportmedel	16	Tidsgräns	22
Nytt transportmedel	37	Tillämpad mervärdesskattesats	31
Näringsidkare	14	Tillämpningsområdet	10
Omvänd betalningsskyldighet ..	35	Translator	48
Omvänd skattskyldighet ..	35, 53	Undantag från skatteplikt	33
Outsourcing	19, 26	Underskrift	46
Pappersform	50	Unionsinterna varuomsättningar	35
Periodisk sammanställning skyldighet att lämna	60	Unionsinternt förvärv	20
Periodiska publikationer	35	Upplåtelse av parkeringsplats	40
Personbefordran	33, 38	Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel	40
Personbil	37	Utläggning av faktureringsfunktionen till tredje person	26
Persontransporter	41	Utläggning av faktureringsfunktionen	19
Radio- och tv-sändningar	33	Utländsk beskattningsbar	17
Redovisningsreglerna för moms	58	Utländsk valuta	32
Redovisningsskyldighet	9	Utsläppsrätter för växthusgaser	35
Redovisningsvaluta	32	Utöva	
Registreringsnummer till mervärdesskatt	40		
Resebyråer	33, 37		
Resetjänster	33, 37		
Reverse charge	53		
Reverse Charge	37		
Revision	56		
Rättelse i efterhand	31		

avdragsrätten för ingående moms	52	Verksamhetsorter.....	29
Valuta	46	Vinstmarginalbeskattning.....	33, 37, 38
Verifikation.....	42	Växelkurs.....	47
Verifikationen.....	24	Yrkesmässig	15
Verifikationsnummer.....	26	Återförsäljare.....	27