

## © UPPFÅNGAT I MOMSNÄTET

**Aktualiteter och därav föranledda praktiska råd angående framförallt mervärdesskatt**

Nummer ~ 1 ~ 2004 ☒ *Ansvarig utgivare:* Björn Forssén ☒ Mars 2004

[OBS! Detta nyhetsbrev omfattar för ovanlighetens skull mer än en (1) sida i utskrift]

Utdrag ur Tillägg nr 2, 2004-03-29

Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys

Momsen och fakturan, m.m. – en analys av de nya reglerna 2004

Tillägget kan beställas som separat häfte (70 sidor), Momsen och fakturan, m.m. – en analys av de nya reglerna 2004, eller

genom beställning av hela huvudboken, Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättsliga analys (316 sidor), 'pärmén', där detta tillägg (nr 2), 70 sidor, om faktureringsreglerna och tillägg nr 1, 2003-12-23 om avdragsförbudet för stadigvarande bostad, 2 sidor, hittills ingår. Beställningar sker hos [vjs@vjs.se](mailto:vjs@vjs.se) eller [camilla.elifsson@vjs.se](mailto:camilla.elifsson@vjs.se) och Camilla Elofsson eller annan handläggare hos VJS kan lämna prisuppgifter på tfn 08-4591990 (VJS orderfax 08-6627992).

Intresserade kan här läsa förordet till tillägg nr 2 om de nya faktureringsreglerna som infördes på momsområdet den 1 januari 2004 och innehållsförteckningen samt sammanfattningen av hela tillägget, men vill man läsa resten får beställningar lämnas till VJS.

## FÖRORD

Denna skrift är tillägg nr 2 till min bok i pärmform Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, som gavs ut av VJS i oktober 2003. Hänvisningar sker därför dit genom referensen 'pärmén'.

Denna skrift kan givetvis läsas fristående från 'pärmén', men genom nämnda referens i vissa av noterna ges innehavaren av 'pärmén' en särskild uppföljning till hur de nya faktureringsreglerna för moms som infördes den 1 januari 2004 förhåller sig till olika frågor i 'pärmén'.

Här behandlas alltså de nya faktureringsreglerna i mervärdesskattelagen som föranletts av EG:s faktureringsdirektiv (2001/115/EG), antaget av rådet den 20 december 2001, och som infördes i mervärdesskattelagen den 1 januari 2004, baserat på de ändringar som faktureringsdirektivet föranlett i artikel 22.3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Frågor som behandlas här är vem som är faktureringskyldig, när faktureringskyldighet inträder, vad fakturan skall innehålla och hur faktureringskyldigheten skall fullgöras, m.m. En grundlig genomgång av tillämpningsproblem och faktureringsreglernas förhållande till andra begrepp inom mervärdesskattelagstiftningen, såsom skattskyldig och registreringskyldig, samt förhållandet till civilrättsliga regler om verifikation av affärshändelsen görs här.

I denna skrift får läsaren också en uppföljning till de kommentarer som gavs i 'pärmén' angående utredningen SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, och hur de nya faktureringsreglerna i mervärdesskattelagen förhåller sig till momsens grundbegrepp, om

de ökar eller minskar angelägenheten att behålla kopplingen till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed när det gäller momsredovisningen, m.m.

*Stockholm i mars 2004*  
*Björn Forssén*

## INNEHÅLL

### FÖRKORTNINGAR, s. 7

#### 1. INLEDNING, s. 8

**1.1 GENOMGÅNG AV LAGAR SOM PÅVERKATS AV INFÖRANDET AV FAKTURERINGS-DIREKTIVET I SVENSKA MOMSLAGSTIFTNINGEN, s. 8**

**1.2 FÖRESKRIFTER, ALLMÄNNA RÅD (TIDIGARE: REKOMMENDATIONER) OCH SKRIVELSER FRÅN RSV (NUMERA SKV), s. 8**

#### 2. FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN, s. 11

##### 2.1 VEM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG ENLIGT ML?, s. 11

**2.1.1 Ej materiell förändring av ML i detta hänseende, s. 11**

**2.1.2 Formell förändring: säljare i egenskap av 'näringsidkare' fakturerings-skyldig oavsett om denne beskattas eller om kunden beskattas, s. 11**

**2.1.3 Fakturerings-skyldig, förbättring att 'näringsidkare' ej kopplar till IL, s. 12**

**2.1.4 Terminologi: kvarstående tillämpningsproblem, s. 12**

2.1.4.1 Problem med koppling av yrkesmässighetsbegreppet enligt ML till IL:s näringsverksamhet om nationella rättsutvecklingen ändras till att betona vinstrekvisit, s. 12

2.1.4.2 Nuvarande rättsläge: ej problem med kopplingen i ML till IL beträffande yrkesmässighetsbegreppet, s. 13

2.1.4.3 Trots eventuella problem med kopplingen i ML till IL beträffande yrkesmässighetsbegreppet: förbättring bevismässigt sett att konsumenterna åtskiljs från fakturerings-skyldiga 'skattskyldiga personer' enligt ML genom begreppet 'näringsidkare', vilket är förenligt med BFL:s bokförings-skyldighetsbegrepp, s. 14

2.1.4.4 Förslag som kan leda till ogynnsamma konsekvenser för såväl materiella regler som faktureringsreglerna i ML: utredningen SOU 2002:74 föreslår en frikoppling av ML:s redovisningsregler från BFL:s begrepp 'god redovisningssed', s. 15

**2.1.5 Vissa personer, särskilt om, s. 17**

2.1.5.1 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, s. 17

2.1.5.2 Mervärdesskattegrupper, s. 19

2.1.5.3 Utländska företagare, s. 19

##### 2.2 NÄR UPPKOMMER FAKTURERINGSSKYLDIGHET ENLIGT ML?, s. 20

**2.2.1 Fakturerings-skyldighet: kundens respektive omsättningens status avgör uppkomsten, s. 20**

**2.2.2 Fakturerings-skyldighet, när? Bestämning utifrån kundens status – begränsning av fakturerings-skyldigheten jämfört med tidigare, s. 20**

### **2.2.3 Faktureringskyldighet, när? Bestämning utifrån omsättningens status – utvidgning av faktureringskyldigheten jämfört med tidigare, s. 21**

*2.2.3.1 Omsättningar som undantas från faktureringskyldighet: enumerationsprincip, s. 22*

*2.2.3.2 Omsättningar inom landet: svensk skattemyndighets 'kontrollområde' och faktureringskyldighet för svenska och utländska företagare, varvid syftet med faktureringsreglerna ibland bestämmer om utländsk företagens omsättning bör kunna kontrolleras utifrån fakturaunderlag upprättat ML, s. 23*

*2.2.3.3 Omsättningar som undantas från skatteplikt och som undantas från faktureringskyldigheten, s. 29*

*2.2.3.4 Omsättningar som undantas från skatteplikt men som omfattas av faktureringskyldigheten, s. 30*

*2.2.3.5 Vissa bidrag, vissa stipendier, skadestånd, böter, dröjsmålsräntor o.d.: ingen omsättning, ingen faktureringskyldighet, s. 34*

*2.2.3.6 Särskilt om förskottsbetalningar och a conto-betalningar: skattskyldighet och faktureringskyldighet innan omsättning uppkommit. Faktureringskyldighet bara för a conton enligt nya reglerna?, s. 34*

## **2.3 VAD SKALL EN FAKTURA INNEHÅLLA ENLIGT ML?, s. 38**

### **2.3.1 Definition av innehåll i underlag enligt ML, inte av faktura enligt ML, s. 38**

### **2.3.2 BFL:s krav på innehåll i verifikat, såsom fakturor, s. 39**

### **2.3.3 Innehållskraven i underlag enligt ML, ej legalbevisning, s. 40**

*2.3.3.1 Innehållskraven ej rättsligt relevanta för avdragsrätt och skattskyldighet principiellt sett, s. 40*

*2.3.3.2 8 kap. 5 § ML enbart en bevisregel, ej materiell regel om avdragsrätten, s. 40*

*2.3.3.3 8 kap. 5 § ML och rättsläget beträffande frågan om betydelsen av fakturans innehåll för avdragsrättens uppkomst respektive möjligheten att utöva avdragsrätten, s. 42*

### **2.3.4 Innehållskraven i ett underlag ('faktura') enligt ML, s. 47**

*2.3.4.1 Huvudregeln i 11 kap. 8 § ML om fakturas innehåll, s. 47*

*2.3.4.2 Förutsättningar för och innehållskrav i förenklad 'faktura' enligt 11 kap. 9 § ML, s. 50*

*2.3.4.3 Underskrift, s. 51*

*2.3.4.4 Valuta, s. 51*

*2.3.4.5 Språk, s. 52*

*2.3.4.6 Kreditnota, s. 52*

*2.3.4.7 Samlingsfaktura, s. 53*

*2.3.4.8 Faktura i elektronisk form, s. 53*

*2.3.4.9 Vissa fastighetsöverlåtelse: krav på sammanställning över ingående moms, s. 54*

### **2.3.5 Fakturans innehåll och periodkontroll men behov också av registreringskontroll, s. 55**

## **2.4 HUR FAKTURERING SKALL SKE? TILLVÄGAGÅNGSSÄTT FÖR ATT SÄKERSTÄLLA FAKTURAS UTFÄRDANDE (UPPFYLLA FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN), s. 56**

### **2.4.1 Särskilt om den momsmässiga mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML, s. 59**

## **2.5 LAGRING AV FAKTUROR OCH ANNAT RÄKENSKAPSMATERIAL, s. 60**

## **2.6 ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER, s. 62**

## **3. SAMMANFATTNING, s. 64**

## **KÄLLFÖRTECKNING, s. 68**

## **3. SAMMANFATTNING**

Tidigare angavs i ML att den som är 'skattskyldig' var faktureringskyldig och särskilt angavs att sådan skyldighet ålåg säljaren också i de fall av s.k. omvänd skattskyldighet (eng. *reverse charge*) då köparen var skattskyldig. Genom de nya faktureringsreglerna i ML som infördes

den 1 januari 2004 krävs inte längre sistnämnda särreglering, då 11 kap. 1 § första stycket ML ålägger varje *näringsidkare* som gör en omsättning av vara eller tjänst som inte undantas särskilt från faktureringskyldighet att säkerställa att faktura utfärdas. Någon materiell förändring har därmed inte skett beträffande vem som kan bli faktureringskyldig enligt ML (se avsnitten 2.1.1 och 2.1.2).

De materiella skillnaderna i faktureringskyldigheten gäller frågan om när näringsidkaren blir faktureringskyldig för omsättningen. Därvidlag gäller numera att framför allt när kunden är en privatperson uppkommer inte faktureringskyldighet, då sådan skyldighet förutsätter att kunden är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare (se avsnitt 2.2.2). Sådantillvida har faktureringskyldigheten enligt ML begränsats, medan den utvidgats genom att inte bara skattepliktiga omsättningar omfattas, utan faktureringskyldighet föreligger även för de omsättningar som i och för sig undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML men som inte särskilt räknas upp i 11 kap. 2 § ML (se avsnitten 2.2.3.3 och 2.2.3.4).

Någon tidsgräns inom vilken en faktura måste utfärdas av näringsidkaren har inte införts i ML. Även om faktura ännu inte utfärdats måste säljaren redovisa utgående moms för omsättningen i enlighet med god redovisningssed (se avsnitt 2.2.3.6 och även avsnitten 2.3.4.1 och 2.4), och det innebär i enlighet med BFNAR 2001:2 så snart denne har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt (se avsnitt 2.3.3.3).

I detta sammanhang förtjänar att påpekas att det faktum att ML saknar en regel om inom vilken tidsgräns en faktura måste utfärdas innebär att den frikoppling som utredningen SOU 2002:74 föreslår beträffande reglerna i 13 kap. ML om redovisningsskyldighetens inträde (utgående mervärdesskatt) respektive när avdragsrätten kan utövas (ingående mervärdesskatt) inte i första hand skulle ha någon betydelse för frågan om inom vilken tid uppkommen faktureringskyldighet måste uppfyllas vid vanlig omsättning. Redovisningen enligt ML av moms i förskott och a conton mottagna respektive lämnade före omsättningen respektive förvärvet är för övrigt redan frikopplade från begreppet god redovisningssed (se avsnitt 2.2.3.6).

Vad en faktura skall innehålla räknas numera uttömmande upp i 11 kap. 8 § ML i 13 punkter (se avsnitt 2.3.4.1), och vilka uppgifter som krävs i en förenklad faktura anges i 11 kap. 9 § ML (se avsnitt 2.3.4.2). Ett klarläggande kan sägas ha skett genom att regeringen beträffande bedömningen om alla de innehållskrav som uppställs på en faktura enligt 11 kap. ML är uppfyllda, anser att det inte går att utesluta att det är godtagbart att ”innehållet ... framgår av flera handlingar” (se avsnitten 2.3.1, 2.3.3.2, 2.3.4.1 och 2.4).

När det gäller frågan om innehav av en faktura som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven enligt 11 kap. 8 § ML (jfr 11 kap. 5 § ML äldre lydelse) alltid krävs för att en avdrags- eller återbetalningsberättigad köpare skall kunna utöva avdragsrätten för ingående moms på ett förvärv är rättsläget inte helt klarlagt. Emellertid innebär framför allt regeringens referenser i förarbetena till några EG-mål och uttalandet att EG-domstolens praxis innebär att kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten” (se avsnitt 2.3.3.3), att stöd finns för att en bedömning måste ske från fall till fall. Praktiskt sett innebär regeringens stöd för att innehållskraven kan uppfyllas genom flera handlingar och inte bara med en enda ’faktura’ också en förstärkning av köpande företags rättssäkerhet när det gäller den problematiken (se avsnitt 2.3.3.3).

Sistnämnda uttalande från regeringen och det faktum att någon särskild definition av vad som är faktura saknas i ML, utan i 11 kap. ML anges enbart vilka innehållskrav som uppställs på sådan handling när ML:s faktureringsregler är tillämpliga (se avsnitt 2.3.1), bör anses klarlägga att inte heller uppkomsten av skattskyldighet för en mellanman enligt specialregeln 6 kap. 7 § ML bevismässigt skall vara beroende av det formella innehållet i en enda som faktura betecknad handling (se avsnitt 2.4.1).

När det gäller avdragsfrågan är det också viktigt att slå vakt om kopplingen av ML:s redovisningsregler till det civilrättsliga begreppet 'god redovisningssed', då en frikoppling därvidlag i enlighet med förslaget därom från utredningen SOU 2002:74 riskerar leda till en legalbevisning på momsområdet så att en utredning huruvida de materiella förutsättningarna för att lyfta ingående moms är riktiga blir sekundär; SKV skulle inte hindras från att underkänna materiellt sett riktiga avdrag, bara för att underlaget inte till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 8 § ML. Av den anledningen bör ordet "endast" utmönstras ur 8 kap. 5 § ML (se avsnitt 2.3.3.3).

Förslaget från SOU 2002:74 om en frikoppling av redovisningsreglerna i ML från begreppet 'god redovisningssed' riskerar leda till en utveckling av en 'skattemässig god redovisningssed' vid sidan av BFL specifikt på momsområdet – till skillnad från inom inkomstskatteområdet, där en bevisning som är i enlighet med BFL:s regler godtas (se avsnitt 2.3.3.3). En sådan utveckling inom momsområdet förminskar också bevisvärdet av en ordnad bokföring för uppdelningen av subjekten i 'skattskyldiga personer' och konsumenter (se avsnitt 2.1.4.4 samt även avsnitten 2.2.3.6 och 2.3.3.3).

Angående hur näringsidkaren skall säkerställa att faktura utfärdas (uppfylla faktureringskyldigheten) gäller numera enligt 11 kap. 1 § första stycket ML att det kan ske genom näringsidkarens eget utfärdande av faktura, att denne ser till att kunden upprättar fakturaunderlaget, s.k. självfakturering (eng. *self-billing*), eller ser till att en tredje person ombesörjer att faktura utfärdas (s.k. utläggning av faktureringsfunktionen, eng. *outsourcing*). Viktigt att komma ihåg är emellertid att faktureringskyldigheten i samtliga tre fall åvilar säljande näringsidkaren och ingen annan (se avsnitt 2.4).

Omsättningsbegreppet är centralt för faktureringskyldigheten och frågan om omsättningens placering inom landet (Sverige), dvs. på svenskt territorium som svensk skattemyndighets 'kontrollområde', har betydelse för uppkomsten av faktureringskyldighet för svenska och utländska företagare, och därvid bestämmer ibland syftet med faktureringsreglerna om utländsk företagares omsättning bör kunna kontrolleras utifrån fakturaunderlag upprättat ML. Varifrån i världen en företagare bedriver sin verksamhet, dvs. var vederbörande har säte för sin verksamhet eller fast etableringsställe etc, är emellertid bara ett medel för att bestämma omsättningens placering enligt vissa av reglerna i 5 kap. ML och är inte den primära omständigheten utifrån vilken uppkomsten av faktureringskyldighet enligt ML skall bedömas (se avsnitt 2.2.3.2).

Särskilt beträffande undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML för verksamhetsöverlåtelser etc uppmärksammas att det inte är konformt med artikel 5.8 i sjätte direktivet, som ger medlemsstaterna möjlighet att befria från moms i sådana fall men då genom att någon 'leverans', dvs. omsättning, inte skall anses uppkomma. Därför föreligger, i enlighet med principen om direktivkonform tolkning ("von Colson"-principen), inte faktureringskyldighet enligt ML för en skattefri verksamhetsöverlåtelse trots att 3 kap. 25 §

ML inte uppräknas bland undantagen från faktureringskyldighet i 11 kap. 2 § ML (se avsnitt 2.2.3.4).

Särskilt uppmärksammas att ordet 'förskott' saknas i 11 kap. 3 § ML, som stipulerar faktureringskyldighet för 'a conton', vilket enligt legalitetsprincipen kan innebära att faktureringskyldighet inte uppkommer i förskottssituationer; 'a conto' har etablerats i svensk mervärdesskatterätt som ett begrepp för situationer där ett successivt tillhandahållande betalas etappvis och förskott avser situationer där betalning sker i förväg men någon prestation (omsättning) ännu icke uppkommit över huvud taget (se avsnitt 2.2.3.6)