

## Tillägg nr 3, 2004-04-07

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

---

Detta tillägg handlar enbart om de nya faktureringsreglerna på momsområdet som infördes den 1 januari 2004 och distribueras till dem som införskaffat endast häftet Momsen och fakturan, m.m. – en analys av de nya reglerna 2004 eller som har hela pärm-boken Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, där häftet ingår som tillägg 2.

---

- 1) Regeringen har i en proposition, Prop. 2003/04:76 (Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.), uppmärksammat förbiseendet att regeln om faktureringsskyldighet för betalningar innan själva omsättningen av beställd vara eller tjänst skett, 11 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, enbart innehåller uttrycket 'a conto' för sådana fall.

Förbiseendet berörs i avsnitt 2.2.3.6 (s. 35-38) med frågan 'Faktureringsskyldighet bara för a conton enligt nya reglerna?' i rubriken till det avsnittet i Momsen och fakturan, m.m. I sammanfattningen (avsnitt 3) på s. 66-67 noteras slutsatsen att legalitetsprincipen medför att faktureringsskyldighet enligt ML inte uppkommer i förskottssituationer på grund av det lagtextmässiga förbiseendet att utelämna ordet 'förskott' i 11 kap. 3 § ML, då det uttrycket enligt svensk mervärdesskatterätt avser en annan situation än som avses med 'a conto'.

Regeringen föreslår nu i nämnda proposition att uttrycket 'a conto' i 11 kap. 3 § ML ersätts med 'förskott eller a conto' och att ändringen skall träda i kraft den 1 juni 2004. Regeringen anser att förskottsbetalningar omfattas av artikel 22.3a andra stycket i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet, ändrat genom faktureringsdirektivet (2001/115/EG), och tycks hänföra korrigeringen i ML till att vara av teknisk karaktär (jfr Prop. 2003/04:76 s. 1 och 18).

Vad regeringen inte nämner är emellertid att legalitetsprincipen innebär att för tiden 2004-01-01—05-31 kan inte en näringsidkare åläggas att uppfylla de krav på innehåll i en faktura som uppställs enligt huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 2.3.4.1 i Momsen och fakturan, m.m.) i förskottssituationerna, utan denne kan då utfärda en faktura som uppfyller bokföringslagens krav på verifikat (se avsnitt 2.3.2 i Momsen och fakturan, m.m.), medan köparen med stöd av direktivbestämmelsen kan utöva sin eventuella avdrags- eller återbetalningsrätt med stöd av ett underlag som ändå utfärdats i en förskottssituation med uppfyllande av ML:s innehållskrav på faktura (se s. 37 och 38 i Momsen och fakturan, m.m.).

- 2) Regeringen föreslår, med ikraftträdande den 1 juni 2004, för övrigt dels att 11 kap. 5 och 6 §§ ML justeras tekniskt så att konkurrerande lydelse av lagrummen undviks, dels att en hänvisning införs i 8 kap. 6 § ML till 11 kap. 11 § andra stycket ML. Sistnämnda hänvisning tydliggör att en kursdifferens kan uppstå som leder till att ingående moms hos köparen inte blir samma belopp som utgående moms hos säljaren, när en av parterna har annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro (se angående redovisningsvaluta, avsnitt 2.3.4.4 och även avsnitt 2.3.4.1 i Momsen och fakturan, m.m.).
- 3) En färsk dom från EG-domstolen den 1 april 2004, C-90/02 (Bockemühl), som hänskjutits dit från Bundesfinanzhof (Tyskland) för förhandsavgörande är av visst intresse för frågan om 8 kap. 5 § ML och dess karaktär som bevisregel (se avsnitten 2.3.3.2 och 2.3.3.3 i Momsen och fakturan, m.m.).

I fallet vägrades näringsidkaren 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*).

EG-domstolen ansåg inte att förvärvaren av tjänsterna är tvungen att inneha en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet, dvs. som för svenskt vidkommande uppfyller innehållskraven på faktura enligt huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 2.3.4.1 i Momsen och fakturan, m.m.), för att kunna ”utnyttja” sin avdragsrätt. I punkt 50 i domen noterade EG-domstolen att omfattningen av bestämmelserna därom i artikel 18.1d i sjätte direktivet inte får gå utöver ”vad som är absolut nödvändigt för att det skall kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt”.

EG-domstolen betonade huruvida kontrollbehovet uppfylls i den särskilda situationen utan att anföra att direktivbestämmelserna i övrigt skall uppfattas innehålla att ett underlag som uppfyller innehållskraven enligt direktivets bestämmelser skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva uppkommen avdragsrätt. Sålunda bör ifrågasvarande EG-dom anses utgöra ytterligare stöd för att EG-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 [se slutsatsen därom på sidan 65 i sammanfattningen (avsnitt 3) i Momsen och fakturan, m.m.].

---

2004-04-07 Björn Forssén