

Tillägg nr 4, 2004-05-26

Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig
Analys

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

av Björn Forssén

Utgåva 2
Stiftelsen institutet för vidareutbildning
av jurister, samhällsvetare och ekonomer
VJS
Nybrogatan 39
Box 5192
102 44 Stockholm
Kundtjänst: tfn 08-459 19 90, fax 08-662 79 92
e-post; vjs@vjs.se Internet: www.vjs.se
Författaren nås på tfn 08-790 56 20, fax 08-20 12 67
Eller mobil 070-716 19 63
E-post: bjorn.forssen@telia.com
Hemsidor: www.forssen.com och www.forssen.info
© Copyright författaren och VJS. Stockholm 2004
ISBN 91-7199-098-4

FÖRORD

Denna skrift är tillägg nr 4 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'. [I mars i år utgavs denna skrift som tillägg nr 2 till 'pärmén', och redan i april var det dags för tillägg till tillägget. Nu i maj är det dags för ytterligare tillägg, men av överskådlighets-skäl uppdateras i stället skriften 'Momsen och fakturan, m.m. – en analys av de nya reglerna 2004' helt och hållet och blir alltså ett nytt självständigt häfte samtidigt som den utgör tillägg nr 4 till '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 fakturerings-skyldig, när fakturerings-skyldighet inträder, vad fakturan skall innehålla och hur fakturerings-skyldigheten skall fullgöras, m.m. En grundlig genomgång av tillämpningsproblem och faktureringsreglernas förhållande till andra begrepp inom mervärdesskattelagstiftningen, såsom skattskyldig och registrerings-skyldig, 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 maj 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 SKRIVELSE 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' faktureringskyldig oavsett om denne beskattas eller om kunden beskattas, s. 11

2.1.3 Faktureringskyldig, 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 faktureringskyldiga 'skattskyldiga personer' enligt ML genom begreppet 'näringsidkare', vilket är förenligt med BFL:s bokföringskyldighetsbegrepp, 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 Faktureringskyldighet: kundens respektive omsättningens status avgör uppkomsten, s. 20

2.2.2 Faktureringskyldighet, när? Bestämning utifrån kundens status – begränsning av faktureringskyldigheten jämfört med tidigare, s. 20

2.2.3 Faktureringskyldighet, när? Bestämning utifrån omsättningens status – utvidgning av faktureringskyldigheten jämfört med tidigare, s. 22

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

2.2.3.2 Omsättningar inom landet: svensk skattemyndighets 'kontrollområde' och

faktureringssskyldighet 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 faktureringssskyldigheten, s. 29

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

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

2.2.3.6 Särskilt om förskottsbetalningar och a conto-betalningar: skattskyldighet och faktureringssskyldighet innan omsättning uppkommit. Faktureringssskyldighet bara för a conton enligt nya reglerna?, s. 35

2.3 VAD SKALL EN FAKTURA INNEHÅLLA ENLIGT ML?, s. 40

2.3.1 Definition av innehåll i underlag enligt ML, inte av faktura enligt ML, s. 40

2.3.2 BFL:s krav på innehåll i verifikat, såsom fakturor, s. 40

2.3.3 Innehållskraven i underlag enligt ML, ej legalbevisning, s. 41

2.3.3.1 Innehållskraven ej rättsligt relevanta för avdragsrätt och skattskyldighet principiellt sett, s. 41

2.3.3.2 8 kap. 5 § ML enbart en bevisregel, ej materiell regel om avdragsrätten, s. 41

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. 43

2.3.4 Innehållskraven i ett underlag ('faktura') enligt ML, s. 49

2.3.4.1 Huvudregeln i 11 kap. 8 § ML om fakturas innehåll, s. 49

2.3.4.2 Förutsättningar för och innehållskrav i förenklad 'faktura' enligt 11 kap. 9 § ML, s. 57

2.3.4.3 Underskrift, s. 59

2.3.4.4 Valuta, s. 59

2.3.4.5 Språk, s. 61

2.3.4.6 Kreditnota, s. 61

2.3.4.7 Samlingsfaktura, s. 63

2.3.4.8 Faktura i elektronisk form, s. 63

2.3.4.9 Vissa fastighetsöverlåtelse: krav på sammanställning över ingående moms, s. 64

2.3.5 Fakturans innehåll och periodkontroll men behov också av registreringskontroll, s. 65

2.4 HUR FAKTURERING SKALL SKE? TILLVÄGAGÅNGSSÄTT FÖR ATT SÄKERSTÄLLA FAKTURAS UTFÄRDANDE (UPPFYLLA FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN), s. 66

2.4.1 Särskilt om den momsmässiga mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML, s. 69

2.5 LAGRING AV FAKTUROR OCH ANNAT RÄKENSKAPSMATERIAL, s. 70

2.6 ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER, s. 72

3. SAMMANFATTNING, s. 74

KÄLLFÖRTECKNING, s. 79

FÖRKORTNINGAR

AB, aktiebolag (jfr danska A/S, holländska BV, franska SA och engelska Ltd)
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BFN, Bokföringsnämnden
BFNAR, (BFN:s allmänna råd)
C, curia (om EG-domstolen)
dnr, diarienummer
Ds, departementsserien
EDI, Electronic Data Interchange
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna (eng., EEC, European Economical Communities – numera EG, eng. EC)
EG, Europeiska gemenskaperna (också referens – i 'pärmén' – till EG-fördraget – f.d. Romfördraget)
eng., engelska
EU, Europeiska unionen (European Union)
Fi., finansdepartementet
FOA, Försvarets forskningsanstalt
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr, jämför
Kap., kapitel
MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
Moms, förkortning av mervärdesskatt
NATO, North Atlantic Treaty Organization
Not, notismål
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
Prop., Regeringens proposition
'pärmén', Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys (boken i pärmform till vilken denna skrift utgör ett tillägg)
Ref, referatmål
RSV, Riksskatteverket (numera Skatteverkets huvudkontor)
RÅ, Regeringsrättens årsbok
S, skatt; s., sida
SAS, Scandinavian Airlines System
SBL, skattebetalningslagen (1997:483)
SFS, svensk författningssamling
SIDA, Swedish International Development Authority
SIFO, svenska institutet för opinionsundersökningar AB
SJ, Statens järnvägar
sjätte direktivet, EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)
SKM, Skattemyndigheten (regionala myndigheter inom skatteförvaltningen som numera, tillsammans med före detta RSV, bildar Skatteverket, SKV)
SkU, skatteutskottet
SKV, Skatteverket (rikstäckande myndighet som inbegriper före detta RSV och de tidigare 10 regionala skattemyndigheterna, SKM – vid referens till skrivelser avses med SKV dess huvudkontor, dvs. före detta RSV)
SOU, statens offentliga utredningar
utg., utgåva
VAT, value added tax (eng. för moms)
VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web

1. INLEDNING

1.1 GENOMGÅNG AV LAGAR SOM PÅVERKATS AV INFÖRANDET AV FAKTURERINGSDIREKTIVET I SVENSKA MOMSLAGSTIFTNINGEN

Genom SFS 2003:1134 respektive SFS 2003:1138 infördes den 1 januari 2004 Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, respektive i mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF. De nya reglerna baseras på EG:s s.k. faktureringsdirektiv (2001/115/EG) om ändring av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet. Enligt artikel 2 i faktureringsdirektivet har artikel 22 i sjätte direktivet ersatts av artikel 28h i samma direktiv och föranlett ändringar i artikel 22. Här återges innebörden i de nya reglerna i bl.a. ML baserade på artikelbestämmelsens lydelse i enlighet med faktureringsdirektivet; framför allt handlar de om innehållskraven på fakturor och här behandlas den rättsliga relevansen därvidlag av de nya reglerna och vilka tillämpningsproblem de uppställer samt behandlas också nya regler med anknytning därtill, såsom formerna för fakturering och arkivering.

I arkiveringshänseende har ändringar genomförts den 1 januari 2004 i bokföringslagen (1999:1078), BFL, respektive i skattebetalningslagen (1997:483), SBL, genom SFS 2003:1135 respektive SFS 2003:1136.

Genom SFS 2003:1137 borttogs dessutom den 1 januari 2004 i 20 kap. 1 § ML att beslut i fråga om uppgift om mottagare måste anges i faktura kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Numera gäller krav på innehåll i faktura med möjlighet under vissa omständigheter att utfärda förenklad faktura med bl.a. just den förenklingen att uppgift om mottagare utelämnas, men det är numera en obligatorisk regel och ingenting som kan beslutas av skatteverket.¹

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

Riksskatteverket (RSV) gick ut med en allmän information angående de nya faktureringsreglerna i ML, i en skrivelse 2003-12-04, dnr 10435-03/110, samma dag som reglerna antogs av riksdagen, och RSV:s efterträdare, Skatteverket (SKV) genom sitt huvudkontor, har – hittills – i skrivelser, 2004-01-28 (dnr 151294-04/113), 2004-02-23 (dnr 130-

¹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 78.

205830-04/113) och 2004-04-02 (dnr 130-255556-04/113), följt upp med att besvara vissa frågor angående de nya reglerna om kraven på fakturans innehåll.

Enligt regeringen förelåg före ändringarna den 1 januari 2004 ingen materiell skillnad mellan reglerna i ML och faktureringsdirektivet beträffande *vem* som är faktureringskyldig, utan att ändringarna i ML därvidlag enbart skall uppfattas som att ordalydelsen i ML närmat sig den i faktureringsdirektivet.² Skillnaderna ligger i frågan om *när* en företagare är faktureringskyldig, vilket är beroende av statusen på kunden och på omsättningen. Beträffande *vad* en faktura skall innehålla enligt ML överlåter regeringen åt RSV – numera SKV – att ”närmare föreskriva” – med stöd i MF – förutsättningarna för utfärdande av förenklad faktura.³ En sådan föreskriftsrätt för SKV infördes också den 1 januari 2004 genom 23 § MF och i vissa andra avseenden.⁴

I sammanhanget nämner regeringen också att RSV självt förordade att RSV utfärdade allmänna råd eller föreskrifter.⁵ Problemet är emellertid generellt sett att RSV sedan 1996 och rekommendationen på vårdområdet (RSV S 1996:7) frångått aktiviteten med att utfärda rekommendationer eller – som det numera heter – allmänna råd. I stället har RSV ägnat sig åt att författa vanliga skrivelser om moms, och SKV fortsätter den nya traditionen, vilket exemplifieras av nu nämnda skrivelser om faktureringsreglerna.⁶

Det har påpekats i doktrinen att digniteten hos en rekommendation – numera allmänt råd – från RSV höjs när den tillämpas av regeringsrätten; ett allmänt råd från RSV – eller numera SKV – om en viss lösning i tillämpningsfråga påverkar skattenämnderna, vilket regeringsrätten vet och om regeringsrätten inte är helt säker på att den vill ha en annan lösning när det så att säga väger ’fifty/fifty’ godtar sannolikt regeringsrätten den praxis som RSV (numera SKV) lägger grunden till genom sina föreskrifter och allmänna råd. En skrivelse däremot har inte samma dignitet, då skattetjänstemännen å tjänstens vägnar är skyldiga att följa föreskrifterna och de allmänna råden om de inte strider mot lag men samma skyldighet inte gäller beträffande RSV:s (SKV:s) skrivelser.⁷ Skrivelserna är ofta utmärkta källor och

² Jfr Prop. 2003/04:26 s. 55.

³ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 79.

⁴ Jfr SFS 2003:1138.

⁵ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 79.

⁶ SKV:s skrivelser avfattas av dess huvudkontor, dvs. av före detta RSV.

⁷ Jfr 2 § första stycket 2 förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket, där det framgår att SKV skall genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen beträffande bl.a. skatter.

Förordningen ersatte den 1 januari 2004 förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen, där 2 kap. 2 § första stycket 2 ålade RSV motsvarande uppgift.

Läs mera: avsnitt 2.3.3.1 i ’pärmén’.

diskussionsunderlag, men ett problem för stimulansen av rättsutvecklingen är att de ofta är okända hos såväl förvaltningsdomstolar som allmänna domstolar, där också momsfrågor kan förekomma – exempelvis i skattebrottsprocessen.⁸

Noteras emellertid att SKV i vart fall avser att under våren 2004 ge ut allmänna råd angående när förenklad faktura kan utfärdas (se avsnitt 2.3.4.2), vilket förordades av regeringen.⁹

⁸ Läs mera: avsnitt 2.3.3.1 i 'pärmén'.

⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 120.

2. FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN

2.1 VEM ÄR FAKTURERINGSSKYLDIG ENLIGT ML?

2.1.1 Ej materiell förändring av ML i detta hänseende

Genom implementeringen av faktureringsdirektivet i ML har alltså inte omfattningen av *vem* som är faktureringskyldig ändrats i materiellt hänseende, utan ML:s regler har omformulerats så att ordalydelsen stämmer bättre med direktivets. Utformningen av reglerna i ML var nämligen inte uppbyggda på samma sätt som i faktureringsdirektivet.

2.1.2 Formell förändring: säljare i egenskap av 'näringsidkare' faktureringskyldig oavsett om denne beskattas eller om kunden beskattas

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.

Med 'skattskyldig' avses i ML endast den som är skyldig att betala utgående mervärdesskatt,¹⁰ vilket motsvaras i sjätte direktivet av uttrycket i rubriken till artikel 21: 'Personer som är ansvariga för skattebetalning'. Artikel 22 i sjätte direktivet – som alltså ändrats genom faktureringsdirektivet och där punkt 3a anger vem som är faktureringskyldig, punkt 3b anger innehållskraven i en faktura och punkt 9d anger när förenklad faktura kan utfärdas och innehållskraven då – rubriceras: 'Skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning'. Faktureringskyldigheten åligger enligt artikel 22.3a första stycket i sjätte direktivet "varje skattskyldig person", vilket i 11 kap. 1 § första stycket ML numera anges med att "varje näringsidkare" skall säkerställa att faktura utfärdas. Med 'näringsidkare' enligt ML:s bestämmelser om faktureringskyldighet avses sålunda samma personkrets som innefattas i begreppet 'skattskyldig person' enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.¹¹ 11 kap. 1 § första stycket ML anger att 'näringsidkaren' skall "säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person". Sålunda behöver inte längre anges i en särskild bestämmelse att säljaren är faktureringskyldig också i de fall av omvänd

¹⁰ Jfr Prop. 1993/94:99 s. 106 och Prop. 2003/04:26 s. 55.

¹¹ Se även SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 1).

skattskyldighet då köparen är skattskyldig.¹² Det framgår i stället direkt av att faktureringskyldigheten anges omfatta säljande 'näringsidkare', dvs. näringsidkaren som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst.

2.1.3 Faktureringskyldig, förbättring att 'näringsidkare' ej kopplar till IL

'Näringsidkare' som begrepp för den faktureringskyldige stämmer bättre med sjätte direktivets 'skattskyldig person', vilket enligt artikel 4.1 avser den som någonstans självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet (enligt artikel 4.2) oberoende av syfte eller resultat. Förbättringen består i att 'näringsidkare' är ett annat begrepp än 'näringsverksamhet' enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen inkomstskattelagen (1999:1229), IL, som ibland hävdas innehålla ett vinstrekvisit. Dessutom används 'näringsidkare' i ML i samband med andra bestämmelserna, t.ex. i den s.k. kundregeln 5 kap. 7 § ML för att bestämma omsättningsland för tillhandahållande av vissa tjänster.¹³ Genom att enbart frikoppla ML från IL beträffande vem som är faktureringskyldig kvarstår emellertid det mera grundläggande problemet att 4 kap. 1 § 1 ML beträffande uttrycket 'yrkesmässig verksamhet' hänvisar till just begreppet 'näringsverksamhet' i 13 kap. IL – varom mera i avsnitten 2.1.4.1-2.1.4.4.

2.1.4 Terminologi: kvarstående tillämpningsproblem

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

Frikopplingen mellan ML och IL beträffande vem som är faktureringskyldig är alltså en förbättring, men kvar står, som sagt, problemet att 4 kap. 1 § 1 ML beträffande uttrycket 'yrkesmässig verksamhet' – som skall motsvara 'skattskyldig person' enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet – alltså hänvisar till begreppet 'näringsverksamhet' i 13 kap. IL.

Den som i en 'yrkesmässig verksamhet' företar omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig är skyldig att betala mervärdesskatt till staten enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Det är skattskyldigheten som skall dokumenteras i en faktura. Därför kan tillämpningssvårigheter uppkomma vid en nationell rättstillämpning utan hänsyn till att begreppet 'skattskyldig person' i artikel 4.1 i sjätte direktivet bestäms oberoende av resultatet i den 'ekonomiska

¹² Jfr Prop. 2003/04:26 s. 55.

¹³ Noteras även i SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 1).

verksamheten', utan där vinstrekvisitet i stället skulle framhållas som en nödvändig förutsättning för näringsverksamhet samtidigt som den formella kopplingen mellan 4 kap. 1 § 1 ML och 13 kap. IL upprätthålls. Faktureringskyldigheten skulle då vara mera omfattande än skattskyldigheten enbart på grund av att 'näringsidkare' används för att ange subjektet som kan vara faktureringskyldig, medan vid sådan rättstillämpning de som är skyldiga att betala skatt är en snävare krets.

2.1.4.2 Nuvarande rättsläge: ej problem med kopplingen i ML till IL beträffande yrkesmässighetsbegreppet

Nämnda tillämpningssvårigheter är inte akuta så länge regeringsrättens praxis på inkomstskatteområdet inte uppställer något vinstrekvisit för näringsverksamhet, och så är för närvarande inte heller fallet, utan enligt RÅ 1998 Ref 10 kan näringsverksamhet inte ens uteslutas om "en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning".¹⁴ Problemet är emellertid att EG inte tilldelats någon generell kompetens av Sveriges Riksdag på inkomstskatteområdet, där regeringsrätten alltså kan byta ståndpunkt med den formella indirekta effekt det får för yrkesmässighetsbegreppet enligt ML, som dock skall tolkas utifrån sjätte direktivet från EG, då kompetens tilldelats EG på momsområdet på grund av EG-fördragets (primärrättens) krav på integration av mervärdesskattelagstiftningarna inom EG.¹⁵ Det bästa hade sålunda varit att ta steget fullt ut och använda faktureringsdirektivets och sjätte direktivets 'skattskyldig person' i stället för 'näringsidkare'. Då hade kongruens förelegat direkt mellan bestämningen av vem som kan bli skattskyldig och vem som är skyldig att säkerställa att faktura utfärdas.

¹⁴ Läs mera: avsnitt 3.2.2.3 i 'pärmén'.

¹⁵ Läs mera: avsnitt 2.2.2.2 i 'pärmén', där det noteras att inkomstskatterätten enbart styrs av EG:s sekundärrätt genom fusionsdirektivet (90/434/EEG) och moderdotterbolagsdirektivet (90/435/EEG). Den 3 juni 2003 antogs för övrigt två nya direktiv av rådet på det inkomstskatterättsliga området, nämligen om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG), för privatpersoner, och om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG). EUdirektivet om ränteinkomster (2003/48/EG) har lett till ändringar i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter den 1 januari 2004 genom SFS 2003:1130. Ränta/royaltydirektivet (2003/49/EG) föreslås i en lagrådsremiss leda till införande i IL, med ikraftträdande den 1 juli 2004 och tillämpning på ersättningar hänförliga till tiden efter utgången av år 2003, av regler i enlighet med direktivet om undantag från skattskyldighet för royalties som betalas till företag i andra EU-länder. Beträffande räntor som betalas till annan medlemsstat anses de svenska inkomstskattereglerna redan uppfylla direktivets krav på undantag från beskattning. I likhet med fusionsrespektive moder-dotterbolagsdirektiven berör emellertid inte heller de båda nya direktiven på inkomstskatteområdet ifrågavarande problematik med att bestämma skattesubjektet mervärdesskattemässigt sett.

*2.1.4.3 Trots eventuella problem med kopplingen i ML till IL
beträffande yrkesmässighetsbegreppet: förbättring bevismässigt sett att
konsumenterna åtskiljs från faktureringskyldiga 'skattskyldiga
personer' enligt ML genom begreppet 'näringsidkare', vilket är
förenligt med BFL:s bokföringskyldighetsbegrepp*

Att en förbättring skett genom införandet i ML av begreppet 'näringsidkare' för att bestämma vem som är faktureringskyldig – trots de eventuella problemen med skillnad formellt sett i att bestämma personkretsen jämfört med ML:s begrepp 'yrkesmässig' – följer av att 'näringsidkare' också används vid beskrivningar av vem som är bokföringskyldig enligt BFL, där förarbetena, Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 381 anger att en person är näringsidkare och därmed bokföringskyldig för "all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig", vilket torde innebära att begreppet 'näringsidkare' omfattar samma personkrets som 'näringsidkare' i betydelsen 'skattskyldig person' enligt sjätte direktivet.¹⁶

Av förarbetena till BFL framgår att "gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet" bör bestämmas "i samband med bokföring" med hänsyn till vad som anses vara 'god redovisningssed'.¹⁷ Den som gör förvärv för att självständigt försörja sig (och anställda) etablerar därmed en 'ekonomisk verksamhet' och utgör 'skattskyldig person'; vederbörande skiljer ut sig från konsumenterna och skall tillhöra momssystemet som 'skattskyldig person' (företagare) om vederbörande avser att skapa skattepliktiga transaktioner med förvärven.¹⁸

Oavsett om man talar om en 'ekonomisk verksamhet' som förutsättning för att någon skall anses som 'skattskyldig person' enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet eller om 'yrkesmässig verksamhet' enligt 4 kap. ML, måste en avgränsning mot privatekonomin hos den enskilde i egenskap av konsument ske, varvid den civilrättsliga bokföringskyldigheten utgör en minsta gemensamma nämnare; skyldigheten för den enskilde i egenskap av företagare att vidta bokföringsåtgärder för att skilja sina företagsaffärer från privatekonomin är också gemensam för EGländerna och länder med liknande rättsordningar.¹⁹ Därvid fungerar 'näringsidkare' i faktureringsreglernas mening – dvs. begreppet i fråga enligt 11 kap. 1 § första stycket ML tolkat utifrån 'skattskyldig person' i sjätte direktivet – och 'näringsidkare' i BFL:s mening, då 'näringsidkare' i båda betydelserna saknar ett vinstrekvisit.

¹⁶ Läs mera: avsnitt 3.1 i 'pärmén'.

¹⁷ Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229. Läs mera: avsnitt 2.3.3.1 i 'pärmén'.

¹⁸ Jfr EG-målen 89/81 (Hong-Kong Trade) och C-230/94 (Enkler). Läs mera: bl.a. avsnitten 2.4.4.5, 2.5.4 och 3.2.2 i 'pärmén'.

¹⁹ Läs mera: bl.a. avsnitt 3.1 i 'pärmén'.

Genom den likheten mellan ML och BFL har åstadkommit att ML:s faktureringsregler och BFL förenas beträffande vem som är skyldig att upprätta verifikat över affärshändelser och som därmed skiljer ut sig från privatpersoner och andra konsumenter inom momsområdet.

Bevisningen angående vem som skall anses som 'skattskyldig person' och som därmed kan bli skattskyldig enligt ML och tillhöra momsområdet blir baserad på ett EG-rättskonformt tänkande även om den nationella rättsutvecklingen och den formella kopplingen från ML till IL beträffande yrkesmässighetsbegreppet skulle leda till problem genom att ett vinstrekvisit skulle börja betonas angående vad som skall förstås med näringsverksamhet enligt IL. En 'skattskyldig person' enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet är en person som *kan* bli skattskyldig till mervärdesskatt,²⁰ och som blir det vid tillhandahållande i denna sin egenskap av skattepliktiga transaktioner. Den nationella rättsutvecklingen på momsområdet får inte avvika från utvecklingen av EG-rätten inom samma område.²¹

Även om sistnämnda skulle bli fallet beträffande yrkesmässighetsbegreppet i ML, främjar frikopplingen av ML:s faktureringsregler från att indirekt styras av IL:s näringsverksamhetsbegrepp – genom införandet av begreppet 'näringsidkare' för att bestämma den faktureringsskyldige enligt ML – att bevisningen kring vem som skall skiljas ut från konsumenterna som tillhörig momsområdet åtminstone är EG-rättskonform. Den civilrättsliga bokföringsskyldigheten enligt BFL stärks på momsområdet när det gäller den bevisningen, då frånvaron av ett vinstrekvisit för begreppet 'näringsidkare' enligt ML och BFL knyter ML närmare till BFL därvidlag genom att begreppet bokföringsskyldig i BFL till ledning för uttolkningen av begreppet 'näringsidkare' enligt ML:s faktureringsregler därmed inte torde leda till ett icke EG-rättskonformt resultat.

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'

I förarbetena till aktuella regler i ML talas för övrigt om 'beskattningsbar person' – se Prop. 2003/04:26 s. 55) – och det är en synonym till 'skattskyldig person' och kan jämföras med 'taxable

²⁰ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 163.

²¹ Jfr EG-målen 107/76 (Hoffman-La Roche) och C-99/00 (Lyckeskog). Läs mera: bl.a. avsnitten 2.3.3.7 och 2.4.1 i 'pärmen'.

person' i den engelska språkversionen av sjätte direktivet. Uttrycket har lånats från en utredning som ännu inte lett till några lagförslag, nämligen Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). Den utredningen har inte gjort någon teknisk och materiell översyn av ML,²² och det är därför tveksamt att använda det dessförinnan som en synonym till 'skattskyldig person' såsom i förarbetena till aktuella regler införda i ML med anledning av faktureringsdirektivet.²³

Viktigare här är emellertid att utredningen behandlar redovisningsreglerna och föreslår därvidlag en övergång från ett "verksamhetstänkande" till ett "transaktionstänkande",²⁴ där redovisningsreglerna i 13 kap. ML skulle frikopplas från BFL:s begrepp 'god redovisningssed'.²⁵

De föreslagna förändringarna av redovisningsreglerna bör inte genomföras utan en materiell konsekvensanalys, då uppdelningen av subjekten i företagare ('skattskyldiga personer') och konsumenter bör baseras på ett "verksamhetstänkande" med utgångspunkt i bokföringsskyldighetens uppkomst. Först efter en bestämning att personen skall tillhöra momssystemet och *kan* mervärdesbeskattas för sina eventuella skattepliktiga transaktioner är det relevant med ett "transaktionstänkande".²⁶ Dessförinnan handlar det om att etablera huruvida personen i fråga alls har en 'ekonomisk verksamhet' och skall till skillnad från en konsument tillhöra momssystemet.²⁷

Därvidlag är det från bevis synpunkt viktigt att hålla i minnet att det är affärshändelsen som skall dokumenteras oavsett om regler om fakturor i ML eller annan lagstiftning avses. I BFL ställs krav på att vissa uppgifter skall framgå av verifikation, vilket är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor – se mera i avsnitt 2.3.2.²⁸ Skyldigheten att verifiera ett förvärv eller en försäljning som en affärshändelse enligt BFL indikerar emellertid att personen i fråga är 'skattskyldig person' också enligt ML. Affärshändelser är enligt 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL "alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat".²⁹ Av förarbetena till BFL framgår att "gränsen

²² Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

²³ Läs mera: avsnitt 2.4.4.2 i 'pärmén'.

²⁴ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 195.

²⁵ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

²⁶ Läs mera: kapitel 4 i 'pärmén'.

²⁷ Läs mera: kapitel 4 i 'pärmén'.

²⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 45.

²⁹ Läs mera: avsnitt 3.2.2.2 i 'pärmén'.

mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara ’god redovisningssed’.³⁰

Det civilrättsliga begreppet affärshändelse är en viktig företagsskatterättslig regel,³¹ och här indikerar skyldigheten att bokföra affärshändelsen bevismässigt sett att personen i fråga har en ’ekonomisk verksamhet’ som bedrivs självständigt och att vederbörande är en ’skattskyldig person’ enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet som sålunda skall tillhöra moms-systemet; en ekonomiska relation med omvärlden är inte längre något inom den privata sfären om bokföringsskyldighet uppkommit för den. Eftersom bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed,³² och ger ut allmänna råd (BFNAR) riskerar en viktig del av normbildningen gå förlorad inom företagsskatterätten om ML:s redovisningsregler frikopplas från ’god redovisningssed’.³³ Den civilrättsliga bokföringsskyldigheten utgör, som nämnts, en minsta gemensamma nämnare mellan EG-länderna och länder med liknande rättsordningar för att bestämma vem som är ’skattskyldig person’ momsmässigt; skyldigheten för den enskilde i egenskap av företagare att vidta bokföringsåtgärder för att skilja sina företagsaffärer från privatekonomi är därvidlag gemensam för Sverige och sådana länder. Att som utredningen SOU 2002:74 föreslår frikoppla redovisningsreglerna i 13 kap. ML från BFL:s begrepp ’god redovisningssed’ skulle motverka upprätthållandet av en EGrättskonform bevisning kring frågan om en person är ’skattskyldig person’ och sålunda i förevarande hänseende motverka också att förutse eller bestämma uppkomsten av faktureringsskyldighet enligt ML, dvs. att bestämma vem som är ’näringsidkare’ enligt ML i det avseendet. En sådan åtgärd från lagstiftarens sida skulle inte ha någon betydelse för frågan om inom vilken tid faktureringsskyldigheten måste uppfyllas, då såväl äldre som nya regler därom saknas i ML (se avsnitten 2.2.3.6 och 2.3.3.3).

2.1.5 Vissa personer, särskilt om

2.1.5.1 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

När det gäller allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker också en hänvisning från ML till IL, för att bestämma omfattningen av begränsningen av yrkesmässigheten enligt ML i sådana

³⁰ Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229. Läs mera: avsnitt 3.1 i ’pärmén’.

³¹ Läs mera: avsnitten 2.3.3.1 och 3.1 i ’pärmén’.

³² Jfr 8 kap. 1 § första stycket första meningen BFL.

³³ Läs mera: avsnitt 3.2.2.2 i ’pärmén’.

sammanhang.³⁴ Ett problem är att begränsningen av vem som inom de båda områdena skall kunna omfattas av momssystemet tar sikte på rättssubjektets status, medan artikel 13A i sjätte direktivet gör begränsningen i fråga med avseende på huruvida aktiviteten, dvs. skatteobjektet, är av sådant behjärtansvärt syfte som avses i bestämmelserna i artikel.³⁵

För att minska risken för konkurrensnedvridning genom att exempelvis religiösa verksamheter i stiftelseform inte omfattas av undantag från yrkesmässighet i 4 kap. 8 § ML, bör 4 kap. 8 § ML upphävas. I stället bör den tekniska lösningen med en begränsning baserad på skatteobjektet, dvs. på omfattningen av undantaget från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster i 3 kap. ML, införas. Dvs., en övergång till samma tekniska lösning som i artikel 13A i sjätte direktivet bör ske, vilket för övrigt redan är fallet på idrottsområdet.³⁶

När det gäller faktureringskyldigheten medför den nya bestämningen med avseende på begreppet 'näringsidkare' att sådan skyldighet föreligger för en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund – för organisationer utan vinstintresse som det uttrycks i sjätte direktivet – om bokföringskyldighet uppkommer och subjektet är 'näringsidkare' civilrättsligt sett, förutsatt att kundens eller omsättningens status inte medför att faktureringskyldighet inte föreligger. En övergång till sjätte direktivets tekniska lösning för att bestämma vem som inom de båda områdena skall kunna omfattas av momssystemet, dvs. från dagens subjeksrelaterade bestämning till sjätte direktivets objektsrelaterade bestämning, skulle innebära att faktureringskyldigheten respektive undantag från densamma finge bestämmas genom att 11 kap. 2 § ML kompletterades med att hänvisningar gjordes respektive inte gjordes däri till det eller de lagrum i 3 kap. ML där i sådant fall den bestämningen skulle ske.

En näringsidkare vars kund är en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund undgår inte faktureringskyldighet för omsättning till sådant subjekt även om det inte ens kvalificeras som näringsidkare, då allmännyttig ideell förening respektive registrerat trossamfund utgör juridiska personer. Enligt vad som framgår av 11 kap. 1 § första stycket ML skall nämligen säljande näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas, dvs. att faktureringskyldighet uppfylls,

³⁴ Jfr 4 kap. 8 § ML och hänvisningen därvidlag till vad som ”utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) eller för trossamfundet enligt 7 kap. 14 § samma lag”.

³⁵ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 139.

³⁶ Läs mera: avsnitt 3.2.6.1 och kapitel 4 i 'pärmén'.

också när kunden som omsättningen görs till är ”en juridisk person som inte är näringsidkare” (se avsnitt 2.2.2).

2.1.5.2 Mervärdesskattegrupper

I sammanhanget noteras att lagstiftaren inte lyckats vara riktigt konsekvent, då det beträffande s.k. mervärdesskattegrupper anges i 11 kap. 5 § ML, liksom i tidigare lydelse av ML (11 kap. 1a §), att med ”skattskyldig” vid tillämpning av faktureringsreglerna i 11 kap. ML skall förstås näringsidkare i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen. ’Skattskyldig’ skall ju inte användas annars för att beskriva den faktureringsskyldige, varför ’näringsidkare’ borde gälla också här – framför allt som ’näringsidkare’ redan var etablerat i 6a kap. ML för att beskriva deltagarna i en mervärdesskattegrupp enligt 6a kap. ML. Faktureringsskyldigheten i 11 kap. ML har gällt såväl grupp-huvudmannen som övriga företag i mervärdesskattegruppen beträffande de externa omsättningarna,³⁷ och någon förändring därvidlag är inte avsedd på grund av de nya faktureringsreglerna,³⁸ men det hade varit bättre att utmönstra ’skattskyldig’ också här vid beskrivningen av faktureringsreglerna och i stället ange att faktureringsskyldigheten gäller såväl grupp-huvudmannen som övriga näringsidkare i mervärdesskattegruppen beträffande omsättning av varor eller tjänster utanför gruppen.

Notera att 11 kap. 5 § ML tidigare reglerade frågan om fakturans innehåll, och att lagstiftaren förbisåg när den nya regeln därom infördes i 11 kap. 8 § ML den 1 januari 2004 enligt SFS 2003:1134 att det för en tidigare ’uppdatering’ av 11 kap. 5 § ML enligt SFS 2003:659 också hade angivits ikraftträdande den 1 januari 2004. För att undvika konkurrerande lydelse av lagrum införs, med ikraftträdande den 1 juni 2004, en teknisk justering.³⁹

2.1.5.3 Utländska företagare

I artikel 22.3a första respektive fjärde stycket i sjätte direktivet anges att faktureringsskyldigheten avser respektive kan begränsas av EU:s medlemsstater för ’skattskyldig persons’ ”leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster”, varvid, enligt fjärde stycket i direktivbestämmelsen, begränsningen får göras av medlemsstaterna beträffande transaktioner som dylik person ”utför på deras territorium”, om transaktionerna ”är befriade från skatt”. Av intresse här är att

³⁷ Jfr Prop. 1997/98:148 s. 52.

³⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 118.

³⁹ Jfr SFS 2004:280; Prop. 2003/04:76 s. 8-10 (och även bet. 2003/04:SkU29 s. 11-13).

utländsk företagare träffas av samma faktureringskyldighet som en svensk näringsidkare när den utländske företagaren gör en omsättning på svenskt 'territorium', dvs. såväl utländska som svenska företagare omfattas av ML:s regler om faktureringskyldighet i första hand när deras respektive omsättningar anses ske 'inom landet' (Sverige) – för att använda ML:s begrepp.⁴⁰ Sedan beror skillnader i faktureringskyldigheten mellan de båda kategorierna av företagare enbart på om syftet med faktureringsreglerna föranleder sådan skyldighet för en omsättning som bedömts ske inom landet (se avsnitt 2.2.3.2).

2.2 NÄR UPPKOMMER FAKTURERINGSSKYLDIGHET ENLIGT ML?

2.2.1 Faktureringskyldighet: kundens respektive omsättningens status avgör uppkomsten

Det är grundläggande att faktureringskyldigheten enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första stycket ML baseras på förekomsten av en omsättning av vara eller tjänst, vilket i motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet, artikel 22.3a första stycket, anges som krav på förekomsten av leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Faktureringskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln bestäms i övrigt för den säljande 'näringsidkaren' med avseende på kundens status.⁴¹

2.2.2 Faktureringskyldighet, när? Bestämning utifrån kundens status – begränsning av faktureringskyldigheten jämfört med tidigare

Den näringsidkare som omsätter varor eller tjänster ('säljaren') skall enligt 11 kap. 1 § första stycket ML säkerställa att faktura utfärdas, dvs. att faktureringskyldighet uppfylls, när kunden som omsättningen görs till är "en annan näringsidkare eller ... en juridisk person som inte är näringsidkare".

Faktureringskyldighet föreligger sålunda inte generellt sett längre gentemot framför allt privatpersoner.⁴² Tidigare var faktureringskyldigheten generell med en möjlighet till att begränsa innehållet i fakturan vid omsättningar av mindre belopp. Numera begränsas faktureringskyldigheten i ML vad gäller betydelsen av kundens status för uppkomsten av sådan skyldighet och begreppet

⁴⁰ Jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Se även SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 2).

⁴¹ Jfr 11 kap. 1-3 §§ ML och Prop. 2003/04:26 s. 65.

⁴² Jfr Prop. 2003/04:26 s. 65.

'mindre belopp' kvarstår som ett av rekvisiten för att få utfärda förenklad faktura (se avsnitt 2.3.4.2).

Eftersom faktureringsskyldigheten enligt ML alltid åvilar säljande näringsidkare, dvs. även vid köparens självfakturerering eller utläggning av faktureringsfunktionen till tredje person (se avsnitt 2.4), anser SKV att det alltid åvilar säljaren att se till att en ny faktura utfärdas "i alla situationer då det finns fel i den ursprungliga fakturan". SKV:s uppfattning tycks emellertid inte vara att det föreligger någon närmare undersökningsplikt hos säljaren beträffande köparens status. SKV nämner bara att det exempelvis i detaljhandeln kan uppkomma problem därvidlag, och anger sedan att säljaren är skyldig att säkerställa att faktura utfärdas om köparen är en näringsidkare eller juridisk person, men går inte in på några objektiva kriterier för någon säljarens undersökningsplikt angående huruvida köparen gör inköpet i egenskap av privatperson eller näringsidkare. SKV anser emellertid att "det inte kan föreligga ett krav på att köparen måste uppge om han är näringsidkare eller en juridisk person". Köparen "bör" dock enligt SKV meddela säljaren "i de fall han inte erhållit ett korrekt underlag". Det är bara när säljaren på grund av omständigheterna "vet att köparen är näringsidkare och att inköpet avser näringsverksamheten" som SKV anser att säljaren är skyldig "att upprätta en fullständig faktura, även om köparen inte begär eller inte önskar en fullständig faktura".⁴³

Föreligger inte faktureringsskyldighet enligt de innehållskrav på faktura som uppställs i ML (se avsnitt 2.3.4.1 och 2.3.4.2), t.ex. på grund av att köparen är privatperson, gäller de allmänna krav som ställs på verifikation enligt BFL (se avsnitt 2.3.2).⁴⁴

Näringsidkaren skall emellertid enligt 11 kap. 1 § andra stycket ML i två fall säkerställa utfärdande av faktura *även* om kunden inte är annan näringsidkare eller juridisk person, dvs. också när kunden är exempelvis en privatperson. Det är:

- när fråga är om omsättning av nya transportmedel enligt 3 kap. 30a § andra stycket till annat EG-land och köparen är en privatperson där (se, beträffande information i faktura enligt punkt 12 i 11 kap. 8 § ML, avsnitt 2.3.4.1)⁴⁵ eller
- när fråga är om att säljaren registrerat sig i annat EG-land för omsättning av varor dit enligt 5 kap. 2a § på grund av s.k. distansförsäljning till köpare där som inte kan beskattas för s.k. gemenskapsinternt varuförvärv – fråga är t.ex. om postorderförsäljning till bl.a. privatpersoner i annat EG-land – och omsättningen i fråga utgör sådan distansförsäljning.⁴⁶

Notera i sammanhanget att bl.a. 14b § i mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, ändrades den 1

⁴³ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 5).

⁴⁴ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 6).

⁴⁵ Läs mera: Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 337, av Björn Forssén.

⁴⁶ Läs mera: Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 336, av Björn Forssén.

januari 2004 genom SFS 2003:1138. Enligt 14b § första stycket MF skall, vid just en sådan omsättning av nytt transportmedel som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30a § andra stycket ML, *säljaren* till Skatteverket (SKV) inge kopia på den faktura som utfärdats för omsättningen.

2.2.3 Faktureringskyldighet, när? Bestämning utifrån omsättningens status – utvidgning av faktureringskyldigheten jämfört med tidigare

2.2.3.1 Omsättningar som undantas från faktureringskyldighet: enumerationsprincip

De nya faktureringsreglerna i ML innebär en utvidgning av faktureringskyldigheten jämfört med tidigare vad gäller betydelsen av omsättningens status för uppkomsten av sådan skyldighet. Tidigare uppkom inte faktureringskyldighet för företagare som inte blev 'skattskyldiga' för omsättningen av vara eller tjänst på grund av att den omfattades av något av undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Numera gäller undantag från faktureringskyldigheten baserat på omsättningens status endast när det i 11 kap. 2 § ML görs en hänvisning till ett visst undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML (se avsnitten 2.2.3.3 och 2.2.3.4).

Begränsningen av faktureringskyldigheten när det gäller omsättningens status följer därmed en enumerationsprincip enligt de nya faktureringsreglerna, och sålunda gäller faktureringskyldighet för omsättning av varor eller tjänster generellt även om de undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML när sådant undantag inte räknas upp i 11 kap. 2 § ML. På så vis har faktureringskyldigheten utvidgats till att inte längre enbart avse de skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster som företagaren gör.⁴⁷

Enligt artikel 22.3a fjärde stycket i sjätte direktivet får EU:s medlemsstater befria 'skattskyldiga personer' från faktureringskyldigheten beträffande transaktioner "på deras territorium och som är befriade från skatt", med eller utan rätt att lyfta mervärdesskatt från tidigare led, "i enlighet med artikel 13 samt artikel 28.2a och 28.3b".⁴⁸ Enligt anslutningsfördraget vid Sveriges EU-inträde 1995 fick, med stöd av artikel 28.2a respektive artikel 28.3b jämförd med bilaga F i sjätte direktivet, vissa s.k. kvalificerade undantag från skatteplikt respektive vissa fall av okvalificerade undantag från skatteplikt och visst fall av befrielse från skyldighet att debitera

⁴⁷ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 65.

⁴⁸ Jfr artikel 22.3a fjärde stycket i sjätte direktivet och Prop. 2003/04:26 s. 65.

utgående mervärdesskatt när omsättning anses ske utomlands finnas kvar i ML.⁴⁹

Kontrollskäl har motiverat regeringen att inte medge undantag från faktureringskyldigheten för omsättningar som medför undantag från skatteplikten enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML (framställartjänster avseende vissa periodiska publikationer), vilket undantag från skatteplikten gäller med stöd av anslutningsfördraget, respektive enligt 3 kap. 24 § ML (omsättning av anläggningstillgångar för vilka rätt till momsavdrag aldrig förelegat), vilket undantag från skatteplikten gäller med stöd av artikel 13 i sjätte direktivet. I övriga fall där undantag från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster föreligger enligt anslutningsfördraget eller artikel 13 i sjätte direktivet har regeringen ansett att någon faktureringskyldighet inte skall finnas,⁵⁰ vilket har föranlett den i avsnitt 2.2.3.3 återgivna uppräknningen i 11 kap. 2 § av de omsättningar som undantas från skatteplikt 3 kap. ML och som ansetts också skola omfattas av undantag från faktureringskyldigheten. Därtill har befrielsen från skyldighet att debitera utgående moms på internationell personbefordran, vilken befrielse har stöd i anslutningsfördraget, lagts till i 11 kap. 2 § ML som en omsättning som också undantas från faktureringskyldigheten. Annars gäller faktureringskyldighet för omsättningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML eller 9c kap. ML när undantagen baseras på artiklarna 15 och 16 i sjätte direktivet, i likhet med att faktureringskyldighet föreligger för skattepliktiga omsättningar.

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 företagares omsättning bör kunna kontrolleras utifrån fakturaunderlag upprättat ML

Enligt artikel 22.3a fjärde stycket i sjätte direktivet får alltså EU:s medlemsstater befria 'skattskyldiga personer' från faktureringskyldigheten beträffande transaktioner "på deras territorium och som är befriade från skatt".⁵¹ Av särskilt intresse är betydelsen av omsättningens placering för faktureringskyldigheten.

Artikel 93 i EG-fördraget stipulerar harmonisering genom integration av mervärdesskattelagstiftningarna hos medlemsstaterna inom EU. Framför

⁴⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 66. Läs mera: avsnitt 2.3.3.4 i 'pärmén'.

⁵⁰ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 67.

⁵¹ Jfr även artikel 22.3b andra stycket i sjätte direktivet, där det anges att medlemsstaterna får ställa krav beträffande angivande av kundens registreringsnummer på "skattskyldiga personer som är etablerade på deras territorium och som levererar varor eller tillhandahåller tjänster på deras territorium".

allt genom sjätte direktivet skall en 'skattskyldig persons' omsättningar inom EG tilldelas det EG-land där omsättningen äger rum. På så vis utgör de direktivbestämmelser som implementerats i respektive EUlands nationella moms lagstiftning i enlighet med momsdirektiven lagvalsregler.⁵² Oavsett varifrån i världen en företagare bedriver sin verksamhet, dvs. oavsett var vederbörande har säte, fast driftställe eller fast etableringsställe såsom filial e.d., skall vederbörande mervärdesbeskattas i Sverige för omsättningar som placeras inom landet enligt 5 kap. ML – om inte skattskyldigheten kan åläggas kunden som en förvärvsbeskattning. Detta följer av att lokutionen "... som bedrivs här i landet" utmönstrades ur huvudregeln om skattskyldighet enligt ML i 1 kap. 1 § första stycket 1 vid Sveriges EU-inträde 1995. I enlighet med preambeln till sjätte direktivet blir sedan dess också utländska företagare skattskyldiga i Sverige för skattepliktiga omsättningar inom landet, även om de är blott enstaka och tillfälliga (om inte kunden förvärvsbeskattas).⁵³

Det är sålunda naturligt att faktureringskyldigheten för företagare ('näringsidkare') i *första hand* bör följa omsättningens placering enligt sjätte direktivet, så att svensk skattemyndighet tilldelas primärt kontrollansvar över dokumentationen av omsättningar inom landet oavsett om de företas av svenska eller utländska företag och oavsett om företagaren själv skall beskattas eller kunden förvärvsbeskattas. Detta torde inte vara mindre angeläget när numera generell faktureringskyldighet föreligger enligt ML inte bara för skattepliktiga omsättningar, utan även för omsättningar som undantas från skatteplikt och undantag från faktureringskyldighet endast förekommer för de i 11 kap. 2 § ML särskilt uppräknade fallen av undantag från skatteplikt.

I *andra hand*, dvs. när företagarens omsättning bedömts ske inom landet, får syftet med faktureringsreglerna i ML avgöra om omsättningen i fråga skall medföra faktureringskyldighet enligt ML. Syftet med faktureringsreglerna är att göra det möjligt att bestämma skatt- och redovisningskyldighetens inträde, köparens avdragsrätt eller rätt till återbetalning och underlätta skattekontrollen för skattemyndigheten.⁵⁴ Om företagarens omsättning placeras inom landet enligt 5 kap. ML tolkad utifrån motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet, gäller enligt 3 kap. 1 § 2 SBL alltjämt att vederbörande är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt endast om denne är "skattskyldig" enligt ML.

⁵² Läs mera: avsnitten 1.1 och 2.2.2.2 i 'pärmén'.

⁵³ Jfr Prop. 1994/95:57 s. 155 och 175. Läs mera: avsnitt 3.2.2.2 i 'pärmén'.

⁵⁴ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 72 och 73.

En företagare som enbart gör omsättningar som omfattas av undantag från skatteplikt blir inte registreringskyldig. Emellertid måste vederbörande registrera sig till mervärdesskatt precis som för skattepliktiga omsättningar inom landet om denne gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar inom landet och önskar utöva sin s.k. *återbetalningsrätt* enligt 10 kap. 11 § ML för ingående moms på förvärv för att utföra omsättningen.⁵⁵ Skillnaden mellan en svensk och en utländsk företagare är då bara den att en svensk företagare har säte eller fast etableringsställe etc i Sverige och skall antingen redovisa momsen i självdeklarationen eller månatligen i en skattedeklaration, medan den utländske företagaren – som per definition i 1 kap. 15 § ML inte har säte eller fast etableringsställe i Sverige och sålunda inte lämnar svensk inkomstdeklaration – är hänvisad till att momsregistrera sig på vanligt sätt och lämna skattedeklaration.

Om det är fråga om en utländsk företagare som önskar utöva återbetalningsrätten för sådan från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning inom landet, kan vederbörande enligt 10 kap. 1 § första stycket 3 ML inte göra ansökan om återbetalning av moms hos specialskattekontoret i Ludvika, utan måste registrera sig på vanligt sätt och lämna skattedeklaration. I sådant fall bör registreringen grundad på omsättningen inom landet medföra att den utländske företagaren, mot bakgrund av syftet med reglerna, är faktureringskyldig enligt ML – om inte undantag från faktureringskyldighet stipuleras i 11 kap. 2 § ML.⁵⁶ En utländsk företagare som gör omsättningar inom landet (Sverige) är sålunda faktureringskyldig enligt ML för sådan omsättning om den är skattepliktig och – förutsatt att undantag inte stipuleras i 11 kap. 2 § ML – om den är kvalificerat undantagen från skatteplikt och vederbörande önskar utöva återbetalningsrätten, men det är tveksamt om faktureringskyldigheten gäller från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning som den utländske företagaren gör i Sverige och för vilken vederbörande varken är berättigad till avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att utföra omsättningen.

Om den utländske företagaren gör skattepliktiga omsättningar inom landet vid sidan av undantagna, har vederbörande s.k. blandad verksamhet och faktureringskyldigheten enligt ML omfattar inte bara de skattepliktiga, utan även från skatteplikt undantagna omsättningar

⁵⁵ Är omsättningen inom landet av skattepliktig karaktär är vederbörande skattskyldig och har *avdragsrätt* enligt 8 kap. 3 § första stycket ML för ingående moms på förvärv och import i verksamheten.

⁵⁶ Undantag från faktureringskyldigheten stipuleras i 11 kap. 2 § ML bara för ett fall av kvalificerat undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML, nämligen 3 kap. 23 § 2 ML angående läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet för sådan utlämning eller försäljning (se nedan).

om de inte räknas upp land undantagen från faktureringskyldighet i 11 kap. 2 § ML.

En svensk företagare som enbart gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar lämnar ändå självdeklaration och ingår så att säga därmed i det svenska kontrollsystemet och omfattas givetvis av utvidgningen av faktureringskyldigheten enligt ML till att numera gälla också från skatteplikt undantagna omsättningar, om de inte räknas upp bland undantagen från faktureringskyldighet i 11 kap. 2 § ML (se avsnitten 2.2.3.1, 2.2.3.3 och 2.2.3.4).

En svensk eller utländsk företagare som gör omsättningar som placeras inom landet enligt 5 kap. ML och som, trots sin skattepliktiga karaktär, inte medför skyldighet att redovisa utgående moms, dvs. för vilka vederbörande inte blir "skattskyldig",⁵⁷ på grund av regler om förvärvsbeskattning hos kunden eller att omsättningen motsvaras av gemenskapsinternt förvärv i annat EG-land eller att omsättningen ändå anses ske utomlands enligt 9 eller 11 §§ i 5 kap. ML, t.ex. att fråga är om leverans till plats utanför EU (export), bör vara faktureringskyldig enligt ML, om vederbörande önskar utöva återbetalningsrätten för ingående moms på förvärv för att utföra omsättningen. Vederbörande måste då registrera sig till mervärdesskatt och skall i sådant fall omfattas av det svenska kontrollsystemet.

Oavsett om faktureringskyldighet enligt ML uppkommer för en svensk eller utländsk företagare kan den, som nämnts, fullgöras av företagaren ('näringsidkaren') i fråga själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person – varom mera i avsnitt 2.4. Här skall bara nämnas att vid s.k. självfakturering (*eng.* self-billing), dvs. att faktureringskyldigheten fullgörs av köparen, måste, när fråga är om gemenskapsinterna förvärv, en svensk förvärvande näringsidkare (köpare) som utfärdar fakturan till säljaren känna till omsättningslandets regler för självfakturering, dvs. faktureringsreglerna i det andra EG-land på vars "territorium" den mot det gemenskapsinterna förvärvet svarande omsättningen sker.⁵⁸

Det nu redogjorda synsättet med en bestämning av faktureringskyldigheten enligt ML baserad i första hand på omsättningens placering inom landet enligt 5 kap. ML är i linje med den av utredningen SOU 2002:74 föreslagna övergången från ett

⁵⁷ Med 'skattskyldig' avses i ML, som nämnts, endast den som är skyldig att betala utgående mervärdesskatt (se avsnitt 2.1.2).

⁵⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 58. Gemenskapsinternt förvärv består, enligt den centrala definitionen i artikel 28a.3 första stycket i sjätte direktivet, i förvärvet av rätten att som ägare förfoga över en vara som avsänts från ett annat EG-land. Se Prop. 1994/95:57 s. 167 och även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 327, av Björn Forssén.

”verksamhetstänkande” till ett ”transaktionstänkande”, men innebär inte att bestämmningen av skattesubjektet inte längre skulle kunna baseras på ett ”verksamhetstänkande” (se avsnitt 2.1.4.4). Stöd för något annat synsätt torde för övrigt saknas, vilket föranleder följande utveckling i ämnet.

Faktureringsreglerna bygger enligt 11 kap. 1 § första stycket ML och artikel 22.3a första stycket i sjätte direktivet på omsättningsbegreppet, och Sverige kan i enlighet med fjärde stycket i nämnda direktivbestämmelse bara lagstifta om begränsning av faktureringskyldigheten för omsättningar på svenskt ’territorium’, dvs. om de placeras inom landet. Ett synsätt där faktureringskyldigheten enligt ML i första hand kom an på huruvida företagen har säte eller fast etableringsställe etc i Sverige skulle innebära att reglerna som införts av kontrollskäl överläts på annan medlemsstat att upprätthålla och kontrollera i vissa fall.

Något motiv för att exkludera utländska företag från faktureringskyldighet enligt ML beträffande deras omsättningar inom landet (Sverige) finns inte, bara för att de bedriver verksamheten med säte i eller från fast etableringsställe i utlandet och varken bor eller stadigvarande vistas i Sverige och därför definieras som utländska företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Så bör enbart kunna ske när sådan omständighet enligt reglerna i 5 kap. ML medför att omsättningen placeras utomlands och inte inom landet.

Sjätte direktivet använder för övrigt inte något motsvarande begrepp som svenska ML:s ’utländsk företagare’,⁵⁹ och fast etableringsställe i nämnda lagrum är en översättning från den engelska språkversionens ”fixed establishment”, vilket uttryck används i vissa fall i samband med att bestämma just omsättningens placering.⁶⁰ Säte och fast etableringsställe etc används därför i enlighet med sjätte direktivet bara som ett medel för att bestämma placeringen av företagets omsättning i vissa fall, nämligen beträffande huvudregeln i 5 kap. 8 § ML och beträffande intellektuella tjänster enligt den s.k. kundregeln i 5 kap. 7 § ML, i vilket fall nämnda omständigheter beträffande kunden har betydelse. Därutöver har huvudregeln i 5 kap. 8 § ML relevans för omsättningens placering beträffande s.k. resetjänster som omfattas av vinstmarginalbeskattningsreglerna i 9b kap. ML.⁶¹ Platsen för företagets säte eller var det har fast etableringsställe bör sålunda enbart ges relevans för ett utländskt företags faktureringskyldighet enligt ML i de nu berörda fallen, dvs. om nu nämnda regler med beaktande av sådan omständighet placerar omsättningen inom landet. Se avsnitt 2.3.4.1 beträffande punkt 2 i regeln (11 kap. 8 § ML) om fakturans innehåll och åsättande av löpnummer i faktura för sådana ’svenska’ försäljningar av den utländske företagaren.

Huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML är för övrigt bara en uppsamlingspost, när andra regler i 5 kap. om omsättningens placering på tjänsteområdet inte

⁵⁹ Jfr Prop. 2001/02:28 s. 62.

⁶⁰ Jfr artikel 9.1 i sjätte direktivet; i svenska språkversionen av artikelbestämmelsen används för övrigt inte ’fast etableringsställe’ som i 1 kap. 15 § ML, utan ’fast driftställe’, men i 5 kap. 8 § första stycket ML som motsvarar artikelbestämmelsen i direktivet används ’fast etableringsställe’. Läs mera: avsnitten 2.3.3.2 och 3.2.6.2 i ’pärmén’.

⁶¹ Jfr 9b kap. 4 § första stycket ML.

gäller.⁶² I övrigt på tjänsteområdet avgör andra omständigheter omsättnings placering enligt 5 kap. ML.

Det skulle föra för långt att här göra en fullständig genomgång av reglerna om omsättnings placering i 5 kap. ML.⁶³ Emellertid får en av reglerna särskilt nämnas i sammanhanget, och det är den s.k. fastighetsregeln i 5 kap. 4 § ML. Enligt den regeln avgör fastighetens belägenhet – i eller utanför Sverige – om Sverige är omsättningslandet, om objektet för den tjänst som företagaren tillhandahåller är fastigheten. En utländsk arkitekt som gör en ritning till ett hus på en viss fastighet i Sverige, är faktureringskyldig i Sverige, då omsättningen placeras här och undantag från skatteplikt inte föreligger för sådan tjänst; undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML som också räknas upp som undantaget från faktureringskyldighet enligt 11 kap. 2 § ML omfattar omsättning av en rättighet till fastighet och inte arkitektens tjänst. Det får dock noteras att fastighetsbegreppet i ML borde ändras till sjätte direktivets fast egendom, då bruket av 'fastighet' dels leder till beskattning av vad som är fast egendom men inte fastighet enligt jordabalken, dels leder till problem med omsättnings placering inom eller utom landet i fall av olika slags tillhandahållanden, bl.a. byggmästares tjänster i Sverige.⁶⁴

På varuområdet saknar frågan om platsen för företagets säte eller var det har fast etableringsställe helt betydelse för omsättnings placering och sålunda i första hand helt betydelse för om ett utländskt företag är faktureringskyldigt enligt ML. Enligt 5 kap. 2 och 3 §§ ML avgör frågan om var varan 'finns' vid omsättningstillfället om omsättningen placeras inom landet.

SKV kopplar i en skrivelse 2004-02-23 däremot frågan om utländskt företags faktureringskyldighet enligt ML för "försäljningar här i landet" till huruvida sådant företag har filial i Sverige. På motsvarande sätt anser SKV att "ett svenskt företags filial i utlandet" inte "omfattas av de svenska faktureringsreglerna" för "försäljningar utomlands".⁶⁵ SKV gör också ett uttalande i en tidigare skrivelse 2004-01-28, där SKV anger att faktureringskyldighet "föreligger ... när omsättning skett utom landet enligt 5 kap. ML, exempelvis vid s.k. exportförsäljning".⁶⁶

SKV anger inte något stöd för att – som det verkar – i första hand koppla faktureringskyldigheten till placeringen av en filial – jämför säte eller fast etableringsställe – inom eller utom landet. Ett svenskt företag ingår ju som nämnts i det svenska kontrollsystemet genom fast etableringsställe etc i Sverige, och får givetvis anses omfattat av faktureringskyldigheten enligt ML även om omsättningen placeras utomlands i enlighet med exempelvis exportreglerna i 5 kap. ML.

Om det svenska företaget har en filial i utlandet och omsättning sker därifrån enligt vad som följer av 5 kap. ML och inte inom landet, kan på det sätt som SKV får uppfattas anföra faktureringskyldighet enligt ML inte anses föreligga, förutsatt givetvis att intäkten inte skall inkomstdeklareras i Sverige (varvid företaget omfattas av det svenska kontrollsystemet på den grunden). Har det svenska företaget gjort omsättningen i ett annat EU-land, kan vid behov kontroll

⁶² Jfr Prop. 1993/94:99 s. 185.

⁶³ Läs mera: Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 317-377, av Björn Forssén.

⁶⁴ Läs mera: avsnitten 3.2.3.1, 3.2.3.2, 3.2.6.4 och kapitel 4 i 'pärmén'.

⁶⁵ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 2).

⁶⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 5).

ske från SKV:s sida genom begäran om handräckning hos skattemyndighet i det landet – vilket även är möjligt hos OECD-länderna.⁶⁷ Å andra sidan kan företaget utöva återbetalningsrätt enligt ML för ingående moms på förvärv för att utföra omsättningen i utlandet om den sker i annat EG-land eller utanför EG,⁶⁸ varvid det svenska företaget är hänvisat till att utöva den rätten inom det svenska momssystemet och sålunda bör omfattas av faktureringssskyldigheten enligt ML i samma omfattning som om omsättningen skett inom landet.

Ett utländskt företags faktureringssskyldighet enligt ML bör emellertid alltid i första hand komma an på om det gör en omsättning inom landet (Sverige), varvid frågan om företaget har filial här enbart utgör en förutsättning för att placera omsättningen här enligt vissa regler i 5 kap. ML. Skall företaget inte inkomstdeklarera här på grund av att filialen inte anses utgöra fast driftställe och ej heller fast etableringsställe enligt ML kan anses föreligga här, blir det företaget som av sistnämnda anledning alltså anses som utländskt enligt ML enbart faktureringssskyldigt enligt ML för skattepliktiga omsättningar som enligt 5 kap. ML anses ske inom landet och bör i övrigt enbart anses omfattat av sådan skyldighet om omsättningen här medför återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att utföra den och vederbörande önskar utöva den rätten.

Detta är emellertid tillräckligt krångliga regler för att en efterlysning om allmänna råd i frågan från SKV:s sida får anses befogad. De båda skrivelserna från SKV får anses som alltför vaga, och skrivelser bidrar, som nämnts, inte med samma effektivitet till rättsutvecklingen som allmänna råd.

2.2.3.3 Omsättningar som undantas från skatteplikt och som undantas från faktureringssskyldigheten

Syftet med faktureringsreglerna är, som nämnts, att göra det möjligt att bestämma skatt- och redovisningsskyldighetens inträde, köparens avdragsrätt eller rätt till återbetalning och underlätta skattekontrollen för skattemyndigheten.⁶⁹ Då är det naturligt att faktureringssskyldigheten skall fullgöras för skattepliktiga transaktioner. En viktig begränsning av faktureringssskyldigheten är att den inte gäller när kunden är en privatperson eller annan icke näringsidkare utom juridisk person. Den andra viktiga begränsningen av näringsidkarens faktureringssskyldighet är alltså att den inte gäller när denne gör vissa särskilt angivna omsättningar av varor eller tjänster som undantas från skatteplikt enligt

⁶⁷ Jfr Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, som är svensk lag (SFS 1990:313). Se även lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden och biträde mellan myndigheter inom EG och lag (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. I oktober 2003 antog för övrigt rådet, med ikraftträdande den 1 januari 2004, en ny förordning om administrativt samarbete på momsområdet, rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92. Den nya skatteadministrativa förordningen har implementerats i svensk lagstiftning den 1 januari 2004 genom Förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning. Läs mera: avsnitt 2.3.3.2 och även avsnitt 2.2.2.2 i 'pärmen'.

⁶⁸ Jfr 10 kap. 11 § tredje stycket och 10 kap. 12 § ML.

⁶⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 72 och 73.

3 kap. ML. Vilka fall det gäller anges explicit i 11 kap. 2 § ML genom uppräknig av vissa av paragraferna i 3 kap. ML som stipulerar undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst. I dessa fall, som anges här nedan, har alltså näringsidkaren inte någon skyldighet att säkerställa att faktura upprättas för sina omsättningar ens när de sker till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare:

11 kap. 2 § ML hänvisar till 3 kap. i ML och följande paragrafer om undantag från skatteplikt däri för omsättningar (kort anges här vad respektive § omfattar), nämligen till:

- 2 §, om omsättning av fastigheter etc;
- 4 §, om sjukvård etc;
- 8 §, om viss utbildning;
- 9 §, om bank- och försäkringstjänster;
- 10 §, om försäkringstjänster;
- 11 §, om vissa undantag inom kulturområdet;
- 11 a §, om vissa undantag inom idrottsområdet;
- 19 § första stycket 1, om införande eller ackvisition av annonser i vissa periodiska publikationer enligt 13 och 14 §§;
- 20 §, om visst undantag för statliga radion och televisionen;
- 23 § 2, om omsättning av vissa läkemedel;
- 23 § 3, om omsättning av organ m.m. från människor;
- 23 § 5, om lotterier etc; och
- 23a §, om vissa interna tjänster mellan vissa momsfria företag.

Dessutom omfattar undantaget från faktureringskyldighet enligt 11 kap. 2 § ML personbefordran direkt till eller från destinationsort utanför Sverige enligt 5 kap. 5 § första stycket.

Ovan angivna undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML är okvalificerade undantag och berättigar sålunda inte till vare sig avdragseller återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv hänförliga till dem, utom i ett fall - nämligen 23 § 2 som utgör s.k. kvalificerat undantag från skatteplikt och därför utgör sådan omsättning som berättigar till återbetalning av ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten (vilket fall kommenteras i avsnitt 2.2.3.4).

2.2.3.4 Omsättningar som undantas från skatteplikt men som omfattas av faktureringskyldigheten

De fall av undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML som inte räknas upp i 11 kap. 2 § ML som undantagna från faktureringskyldighet medför faktureringskyldighet för näringsidkaren precis som för dennes skattepliktiga omsättningar, om förutsättningarna

i övrigt för faktureringskyldighet, dvs. beträffande kundens status, är uppfyllda. De fall av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML som sålunda medför faktureringskyldighet, och som kort kommenteras här nedan, är:

- 10a-10c §§, om undantag för omsättning av s.k. investeringsguld;
- 13, 14, 16-18 §§, om vissa undantag inom massmedieområdet;
- 19 § första stycket 2, framställartjänster under vissa förutsättningar avseende de periodiska publikationer som avses i 19 § första stycket 1 (se avsnitt 2.2.3.3);
- 21, 21a och 22 §§, om vissa undantag för omsättning av eller till vissa fartyg och luftfartyg;
- 23 § 1, om undantag för omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (utom samlarföremål);
- 23 § 4, om undantag för flygbensin och flygfotogen;
- 23 § 6, om undantag under vissa förutsättningar för gravöppning eller gravskötsel;
- 23 § 7, om undantag för guld som levereras till Sveriges riksbank;
- 24 §, om undantag för andra tillgångar än omsättningstillgångar under vissa förutsättningar;
- 26a-26 c §§, om undantag under vissa förutsättningar för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.;
- 27 och 29 §§, om undantag för uttag av varor och tjänster under vissa förutsättningar (representation eller liknande som är avdragsgill inkomstskattemässigt respektive kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov);
- 30 och 32 §§, om vissa undantag vid import; och
- 30a, 30b och 30d-30g §§, om undantag under vissa förutsättningar för omsättning av varor och tjänster till respektive gemenskapsinterna förvärv från andra EG-länder.

Att faktureringskyldighet gäller beträffande uttag av varor eller tjänster för representation och kommuners tjänster för eget behov, vilka uttag omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 27 och 29 §§ (dvs. berättigar ej till avdrag eller återbetalning av ingående mervärdesskatt på förvärv hänförliga till uttagen), får i praktiken anses innebära att en bokföringsorder upprättas, då någon köpande motpart inte förekommer beträffande varu- eller tjänsteuttagen. Motivet för att säkerställa kontrollmöjligheten i dessa fall kan sägas ligga i att rätten att lyfta moms på representationsutgifter och liknande kopplas till näringsidkarens rätt till kostnadsavdrag för sådana utgifter enligt IL samt i att kommunerna inte är bokföringskyldiga enligt BFL (jfr 2 kap. 5 § 1 BFL).

Sistnämnda motiverar också faktureringskyldighet för det okvalificerade undantaget från skatteplikt för gravöppning eller gravskötsel enligt 3 kap. 23 § 6, eftersom sådan syssla kan åligga kommunal huvudman som skall hålla allmän begravningsplats.

Komplexiteten i att både bedöma och kontrollera om undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap.24 §, dvs. om fråga är om försäljning av ett inventarium eller annan anläggningstillgång som aldrig berättigat till momsavdrag, motiverar att fallet omfattas av faktureringskyldigheten.⁷⁰

I samband med nyss nämnda regel får särskilt nämnas regeln i 3 kap. 25 § ML om undantag från skatteplikt för ”omsättning” av tillgångar i samband med verksamhetsöverlåtelse, fusion eller liknande. Den anges inte i uppställningen här ovan över undantag från skatteplikt för omsättningar som ändå skall omfattas av faktureringskyldigheten. Faktureringskyldigheten omfattar, som nämnts, alltjämt just företagets ”omsättning av varor eller tjänster”.⁷¹

Undantaget från beskattning enligt 3 kap. 25 § ML baseras emellertid på artikel 5.8 i sjätte direktivet, som anger att medlemsstaterna ”kan ... anse att någon leverans av varor inte har ägt rum” från överlåtarens sida ”[v]id en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav”. EU:s medlemsstater får, som nämnts, enligt faktureringsdirektivet enbart befria ’skattskyldiga personer’ från faktureringskyldigheten beträffande transaktioner ”som är befriade från skatt ... i enlighet med artikel 13 samt artikel 28.2a och 28.3b”.⁷² Förevarande befrielse från beskattning har fått en annan teknisk lösning i ML än den som ges medlemsstaterna enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet. Befrielsen är inte ett undantag från skatteplikten baserat på artikel 13 eller artiklarna 28.2a eller 28.3b i sjätte direktivet, vilket borde föranleda faktureringskyldighet. Emellertid är ML:s lösning inte EG-rättskonform, då befrielsen från beskattning borde innebära att någon leverans eller tillhandahållande, dvs. ’omsättning’, inte uppkommer vid verksamhetsöverlåtelser etc. I artikel 22.3a första respektive fjärde stycket i sjätte direktivet anges faktureringskyldigheten omfatta respektive sägs den kunna begränsas av EU:s medlemsstater för ’skattskyldig persons’ ”leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster” (se avsnitt 2.2.3.1).

Någon faktureringskyldighet är sålunda inte avsedd för ’icke-omsättningar’, och sålunda kan inte en ’skattskyldig person’ –

⁷⁰ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 67.

⁷¹ Jfr 11 kap. 1 § första stycket ML.

⁷² Jfr artikel 22.3a fjärde stycket i sjätte direktivet.

näringsidkare – åläggas en faktureringskyldighet bara för att den icke EG-rättskonforma tekniska lösningen i 3 kap. 25 § ML av förevarande undantag från skattebefrielse talar om att en 'omsättning' undantas från skatteplikt i stället för att däri stipulerades att någon 'omsättning' inte uppkommer vid verksamhetsöverlåtelse etc. En utvidgning av faktureringskyldigheten saknar här stöd i sjätte direktivet, och de särskilda krav på innehåll i faktura som uppställs i ML gäller därför inte skattefria transaktioner enligt 3 kap. 25 § ML. Ett annat synsätt skulle strida mot principen om direktivkonform tolkning,⁷³ då syftet med faktureringsreglerna enligt artikel 22.3 i sjätte direktivet inte kan anses vara att ålägga företagen faktureringskyldighet för 'icke-omsättningar'. SKV verkar emellertid vara av en annan uppfattning, då SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113, till Fråga 5 gör en hänvisning, beträffande undantag från skatteplikt som omfattas av faktureringskyldighet, till avsnitt B i en bilaga till skrivelsen, där bl.a. "verksamhetsöverlåtelse (3 kap. 25 §)" räknas upp.

Beträffande de okvalificerade undantagen från skatteplikt inom massmedieområdet (3 kap. 13, 14, 16-18 §§) handlar det om ganska komplicerade avväganden när fråga om undantag föreligger och omfattningen därav skall bedömas vilka motiverar säkerställande av upprättande av faktura för kontrolländamål. Erfarenhetsmässigt kan sägas att man ofta måste läsa tidningen i fråga, för att göra sådana bedömningar. Är tidningens syfte huvudsakligen religiöst, politiskt, idrottsligt etc? Tillhandahålls den gratis eller tas en ersättning ut och i så fall av vem, är andra frågor som måste besvaras och som motiverar faktureringskyldighet.

Andra undantag enligt 3 kap. ML som också medför faktureringskyldighet, ger upphov till kontrollbehov på grund av att de avser omsättningar som kvalificerat undantas från skatteplikt, dvs. de ger näringsidkaren rätt att dra ingående mervärdesskatt som en återbetalningsrätt på förvärv hänförliga till omsättningarna i fråga, trots att omsättningarna inte är skattepliktiga och ej medför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 3 § första stycket ML. Flera av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML medför sådan återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 § första stycket ML genom att däri uppräknas, bl.a. här ovan nämnda 19 § första stycket 2, 21 §, 21a §, 22 §, 23 § 4 eller 7, 26a §, 30a §, 30e § och 32 §, vilka alltså omfattas av faktureringskyldigheten.

I övrigt anges i 10 kap. 11 § första stycket ML återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt för verksamhet med omsättning av varor eller

⁷³ Jfr "von Colson"-principen efter EG-målet 14/83 (von Colson och Kamann). Läs mera: avsnitten 2.2.2.3, 2.4.1 och 2.4.4.2 i 'pärmén'.

tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 2 ML och för verksamhet med omsättning och import av varor i vissa lager eller av tjänster som görs i dylikt lager under tid varorna är placerade där enligt 9c kap. 1 § ML. Därvid gäller inte faktureringskyldighet i förstnämnda (3 kap. 23 § 2) men i sistnämnda (9c kap. 1 §) fall.

- 3 kap. 23 § 2 ML handlar om läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet för sådan utlämning eller försäljning, och omsättningarna kan sålunda sägas vara omfattade av ett tillfredsställande kontrollsystem och dokumentation. Därför kan omsättningarna enligt 3 kap. 23 § 2 ML omfattas av undantaget från faktureringskyldighet enligt 11 kap. 2 § ML (se avsnitt 2.2.3.3), trots att omsättningarna berättigar till återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten.

- Däremot omfattas omsättningar eller import av varor eller av tjänster avseende varor placerade i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager och vilka omsättningar eller import som undantas från skatteplikt enligt 9c kap. 1 § ML av faktureringskyldighet. Motivet för faktureringskyldighet kan sägas vara dubbelt. Omsättningarna medför återbetalningsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv i verksamheten som kvalificerade undantag från skatteplikten och det är fråga om omsättningar inom landet, där Tullverket inte är skatteadministrativ myndighet beträffande de omsättningar som sker under den tid varorna är placerade i dylikt lager. Skattemyndigheterna – dess efterträdare SKV – behöver underlag i form av fakturor för att dess kontrollverksamhet skall underlättas.

Undantaget från skatteplikt för omsättning av s.k. investeringsguld enligt 3 kap. 10a § berättigar till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11c § ML, bl.a. om den som förvärvet av investeringsguldet sker från utnyttjat den s.k. beskattningsoptionen enligt 3 kap. 10b § ML. Här kan alltså faktureringskyldigheten anses mycket väl motiverad för att tillgodose kontrollbehov.

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

I sammanhanget noteras att faktureringskyldigheten alltjämt omfattar företagets ”omsättning av varor eller tjänster”.⁷⁴ Bidrag som mottas utan

⁷⁴ Jfr 11 kap. 1 § första stycket ML.

krav på någon motprestation lämnas inte för någon beställd vara eller tjänst, vilket medför att någon 'omsättning' inte uppkommer, och sålunda föreligger aldrig faktureringskyldighet för sådana bidrag eller motsvarande belopp oavsett benämning. Detsamma gäller alltså också stipendier som lämnas på sådana villkor samt beträffande skadeståndersättningar, böter, dröjsmålsräntor o.d.⁷⁵

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?

Näringsidkaren omfattas enligt 11 kap. 3 § ML av skyldigheten att säkerställa att faktura utfärdas för "andra betalningar a conto" som skett till honom än sådana som omfattas av undantaget från faktureringskyldighet för vissa omsättningar (se avsnitt 2.2.3.3) eller som avser dennes utförande av byggnads- eller anläggningsentreprenad enligt 13 kap. 14 § första stycket ML – förutsatt att övriga förutsättningar för faktureringskyldighet, dvs. beträffande kundens status, uppfylls.

Att 11 kap. 3 § ML enligt de nya faktureringsreglerna i ML enbart upptog 'a conton' och inte 'förskott' har regeringen uppmärksammat i en proposition den 4 mars 2004, Prop. 2003/04:76 (Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.), där förklaringen är att fråga skulle vara om ett förbiseende.⁷⁶ Regeringen föreslog därför i den propositionen att uttrycket 'a conto' i 11 kap. 3 § ML ersätts med 'förskott eller a conto' och ändringen genomförs med ikraftträdande den 1 juni 2004 genom SFS 2004:280. 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.⁷⁷ Förslaget har tillstyrkts av skatteutskottet.⁷⁸

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 förskottssituationerna, utan denne kan då utfärda en faktura som uppfyller bokföringslagens krav på verifikat (se avsnitt 2.3.2), medan köparen med stöd av direktivbestämmelsen kan utöva sin

⁷⁵ Läs mera: Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 32 och 33, av Björn Forssén.

⁷⁶ Jfr Prop. 2003/04:76 s. 18, och hänvisning där till Prop. 2003/04:26 s. 67 och 117 samt SFS 2004:280.

⁷⁷ Jfr Prop. 2003/04:76 s. 1 och 18.

⁷⁸ Jfr bet. 2003/04:SkU29 s. 1 och 11.

eventuella avdrags- eller återbetalningsrätt med stöd av ett underlag som ändå utfärdats i en förskottssituation med uppfyllande av ML:s innehållskrav på faktura. Detta berörs nedan i detta avsnitt.

En omsättning av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML motsvaras i sjätte direktivet av begreppen 'leverans av vara' respektive 'tillhandahållande av tjänster' enligt artiklarna 5.1 respektive 6.1 i direktivet, vilket skall innebära en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. I ML finns en regel om att skattskyldighet inträder mervärdesskattemässigt i visst fall även om en sådan omsättning ännu inte inträffat, nämligen om betalning sker dessförinnan för en beställd vara eller tjänst,⁷⁹ och den regeln har en motsvarighet i sjätte direktivet.⁸⁰ Eftersom skattskyldighet i sådana situationer inte baseras på en ännu uppkommen omsättning enligt 2 kap. ML eller leverans respektive tillhandahållande enligt artiklarna 5.1 respektive 6.1 i sjätte direktivet, leder den inte till faktureringskyldighet enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första stycket ML (jämförd med artikel 22.3a första stycket i sjätte direktivet), som förutsätter att omsättningen inträffat för att faktureringskyldighet skall föreligga. Därför finns alltså en särskild regel om faktureringskyldighet enligt ML för betalningar före omsättningen, nämligen ifrågakarande 11 kap. 3 § ML (äldre lydelse 11 kap. 2 § ML).

Av författningskommentaren till 11 kap. 3 § ML enligt de nya faktureringsreglerna, dvs. enligt Prop. 2003/04:26, framgår att lagstiftaren inte avsett att ta bort faktureringskyldigheten för förskottsbetalningar, bara för att lagtexten – till skillnad från före detta 11 kap. 2 § 2 som stipulerade dylik skyldighet för såväl förskotts- som a conto-betalningar – enbart talar om faktureringskyldighet för a contobetalningar.⁸¹ Det var bara när förskott eller a conto lämnas för beställda varor och tjänster vars omsättningar ändå kommer att omfattas av undantaget från faktureringskyldighet eller utgör förskott eller a conto vid byggnads- och anläggningsentreprenader enligt 13 kap. 14 § som en särskild begränsning av faktureringskyldigheten avsågs från regeringens sida. Motivet är i sistnämnda fall att utredningen SOU 2002:74 föreslagit att den särskilda redovisningsregeln i 13 kap. 14 § ML för byggnads- och anläggningsentreprenader skall slopas,⁸² vilket förslag dock ej genomförts. Lagstiftaren valde emellertid – av förbiseende enligt den senare Prop. 2003/04:76 – att enbart använda uttrycket "a conto" i den aktuella regeln i ML – vilket överensstämmer med artikel 22.3a andra stycket i sjätte direktivet. Dock beaktades då

⁷⁹ Jfr 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML.

⁸⁰ Jfr artikel 10.1b andra stycket i sjätte direktivet.

⁸¹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 117 (och även s. 67).

⁸² Jfr Prop. 2003/04:26 s. 117.

inte att ML också innehåller uttrycket ”förskott” och inte bara ”a conto”, och att en skillnad föreligger med avseende på vilka situationer som avses med de båda uttrycken.

När regeln om att betalning för beställd vara eller tjänst före leverans eller tillhandahållande, dvs. före den omsättning som vanligtvis utlöser skattskyldighet mervärdesskattemässigt, också i sig skulle utlösa skattskyldighet infördes i lag (1968:430) om mervärdesskatt, GML,⁸³ talades om att sådan skyldighet skulle uppkomma ”redan när faktura med krav på betalning i förskott eller a conto utfärdas”.⁸⁴ För att undvika kontrollproblem och risk för utfärdande av skenfakturer till mottagare med avdragsrätt knöts i stället skattskyldigheten i sådana fall till själva betalningen.⁸⁵ Av intresse här är att skattskyldighetsregeln i ML för betalningar före omsättning då som nu inte innehåller uttrycken förskott respektive a conto, utan uttrycket ”dessförinnan”.⁸⁶ Däremot användes och används de båda uttrycken i de mervärdesskattemässiga redovisningsreglerna.⁸⁷ I motiven till införandet i GML av den särskilda redovisningsregeln för förskott eller a conto i samband med byggnadseller anläggningsentreprenader, som idag alltjämt återfinns i 13 kap. 14 § ML i oförändrad lydelse i förevarande hänseende, beskrevs ”a conto” som att entreprenören regelmässigt lyfter betalning a conto ”under tiden arbetet pågår”.⁸⁸ Det synsättet är etablerat när det gäller betalningar före omsättningen att ’förskott’ används för prestationer som innebär att vara skall levereras eller tjänst tillhandahållas vid ett givet omsättningstillfälle, medan ’a conto’ avser prestationer med utsträckning i den, dvs. att ett successivt tillhandahållande av en tjänst sker, t.ex. uppförande av en byggnad, varvid ’a conto’ lämnas till byggmästaren etapp för etapp.

Effekten av att 11 kap. 3 § ML – för tiden 2004-01-01—05-31 – formellt sett kommer att stipulera faktureringskyldighet enbart för ”a conto” är att ”förskott”, i likhet med a conton, medför skatt- och redovisningskyldighet, men, till skillnad från a conton, inte

⁸³ Jfr 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML, där den regeln återfinns i ML, respektive 4 § första stycket andra meningen GML.

⁸⁴ Jfr Prop. 1978/79:141 s. 41.

⁸⁵ Jfr Prop. 1978/79:141 s. 41.

⁸⁶ Jfr alltjämt gällande lydelse av 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML respektive 4 § första stycket andra meningen GML.

⁸⁷ Jfr alltjämt gällande 13 kap. 6 § 3 ML, beträffande redovisningskyldigheten för utgående mervärdesskatt i mottagna eller lämnade förskott och a conton, respektive 13 kap. 16 § 2 ML, beträffande redovisning av avdrag för ingående mervärdesskatt i lämnade förskott och a conton, den tillika alltjämt gällande särskilda redovisningsregeln för förskott eller a conto i samband med byggnads- eller anläggningsentreprenad (som enbart justerats med avseende på att ’faktura’ numera ersatt uttrycket ’faktura eller jämförlig handling’ i ML) samt Prop. 1978/79:141 s. 43.

⁸⁸ Jfr Prop. 1978/79:141 s. 49.

faktureringskyldighet; 'a conto' avser, som beskrivits, en annan situation än 'förskott', och för förskottssituationerna saknas för nämnda tidsperiod en faktureringskyldighet i ML. Det innebär att den som mottar ett förskott för beställd vara eller tjänst inte kan åläggas att utfärda faktura med de innehållskrav som uppställs i ML förrän varan eller tjänsten omsatts, trots att mottagandet av förskottet dessförinnan utlöst skatt- och redovisningsskyldighet för utgående moms.

Betydelseskilnader har från början etablerats för de båda begreppen mervärdesskattemässigt, och även om 'a conto' enligt artikel 22.3a andra stycket i sjätte direktivet skulle ges innebörden att också omfatta vad som enligt svensk uppfattning avses med 'förskott' i ML, kan inte en 'lucka' i ML för tidsperioden 2004-01-01—05-31 fyllas ut av direktivet så att ett åliggande – här av innebörd att de särskilda innehållskraven på en faktura i ML skulle gälla utöver vad BFL som allmän lag kräver – skapas för den enskilde utan stöd i den skrivna nationella lagen inom beskattningsområdet i fråga, dvs. i den särskilda regeln i 11 kap. 3 § ML om faktureringskyldighet för betalningar före omsättning som utlöser skattskyldighet och som för nämnda tidsperiod enbart berör a conton – ej förskott. Det skulle strida mot legalitetsprincipen enligt 8 kap. 3 § regeringsformen; även om Sveriges riksdag i enlighet med 10 kap. 5 § regeringsformen och kravet på integration av mervärdesskattelagstiftningarna i EU:s medlemsstater enligt artikel 93 i EG-fördraget i princip har överlåtit kompetensen till EG på momsområdet i och med EU-inträdet 1995, och gemenskapsrätten anses ha absolut företräde framför nationell rätt, bekräftar EG-domstolen legalitetsprincipen och det s.k. lex scriptakravet ("ingen skatt utan lag").⁸⁹

För kund med avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet gäller i stället för samma tidsperiod (2004-01-01—05-31) att denne i sådant fall, dvs. om – vilket man får anta skulle bli EG-domstolens ställningstagande – nämnda direktivbestämmelse anses innefatta också förskottssituationerna, kan utöva rätten att lyfta ingående mervärdesskatt för det fall säljande näringsidkare följer lagstiftarens intentioner och ändå säkerställer att faktura utfärdas redan i samband med mottagande av 'förskott'. Om inte EG-rättskonformiteten med reglerna i ML om skatt- respektive redovisningsskyldighet för 'förskott' såväl som för 'a conton' skall ifrågasättas, får direktivbestämmelsen i fråga om 'a conto' anses vara klar, precis och ovillkorlig såtillvida att faktureringskyldighet också stipuleras däri för vad som enligt svensk uppfattning avses med 'förskott', och inte bara för 'a conto', varför direktivet har s.k. direkt effekt och ger sådan kund, trots felaktig

⁸⁹ Läs mera: bl.a. avsnitten 2.2.2.2, 2.3.3.9, 2.4.3, 2.5.4 och kapitel 4 i 'pärmén', om legalitetsprincipen.

implementering av faktureringsdirektivet i ML, möjlighet att utöva avdrags- eller återbetalningsrätten för debiterad ingående mervärdesskatt med stöd av sålunda utfärdad faktura avseende lämnat 'förskott' på samma sätt som om dylik faktura avsett gjord 'a conto'-betalning.⁹⁰

För förevarande sammanhang noteras för övrigt att inte heller de nya faktureringsreglerna i ML stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande,⁹¹ oavsett om fråga är om vanlig omsättning där tempot i redovisningen av ingående respektive utgående mervärdesskatt följer det civilrättsliga begreppet 'god redovisningssed' eller, som här, själva lämnandet respektive mottagandet av förskotts- eller a conto-betalning före omsättningen av beställd vara eller tjänst. Det förtjänar därför att påpekas att den frikoppling som utredningen SOU 2002:74 föreslår från BFL:s begrepp 'god redovisningssed' beträffande reglerna i 13 kap. ML om redovisningsskyldighetens inträde (utgående mervärdesskatt)⁹² respektive när avdragsrätten kan utövas (ingående mervärdesskatt)⁹³ vid vanlig omsättning respektive förvärv inte i första hand skulle ha någon betydelse för frågan om inom vilken tid uppkommen faktureringskyldighet måste uppfyllas, då sådana regler saknas i ML.⁹⁴ I stället skulle, som nämnts, en sådan lagstiftningsåtgärd motverka upprätthållandet av en EG-rättskonform bevisning kring frågan om en person är 'skattskyldig person' och sålunda motverka möjligheterna att i praktiken förutse eller bestämma uppkomsten av faktureringskyldighet enligt ML beträffande såväl fall av vanlig omsättning som i förskotts-/a contosituationer, dvs. att bestämma vem som är 'näringsidkare' enligt ML i det avseendet (se avsnitt 2.1.4.4).

I sammanhanget kan nämnas att SKV:s uppfattning är att redovisning av moms enligt god redovisningssed i praktiken vanligen torde innebära att en faktura vid inköp/förvärv bokförs "när den kommer till företaget", men att det också är tillåtet att bokföra per leverans eller utförandedatum – bara utgående respektive ingående moms konsekvent redovisas efter samma princip i företaget.⁹⁵

⁹⁰ Läs mera: avsnitt 2.4.2 i 'pärlen', angående när ett direktiv har direkt effekt.

⁹¹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

⁹² Jfr 13 kap. 6 § 1 och 2 ML: redovisningsskyldighet för utgående moms för den redovisningsperiod varunder omsättning eller, när förvärvsbeskattning aktualiseras (t.ex. gemenskapsinterna varuförvärv), förvärv har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

⁹³ Jfr 13 kap. 16 § 1 ML: möjligt att utöva avdragsrätten för den redovisningsperiod varunder förvärv av vara eller tjänst eller varuinförsel har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

⁹⁴ Utredningen SOU 2002:74 föreslår för övrigt ingen ändring av redovisningsreglerna för förskott och a conton i ML (se SOU 2002:74 Del 1 s. 20).

⁹⁵ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 12). Läs mera: Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 103-113, av Björn Forssén.

2.3 VAD SKALL EN FAKTURA INNEHÅLLA ENLIGT ML?

2.3.1 Definition av innehåll i underlag enligt ML, inte av faktura enligt ML

Numera anger inte ML att ett godtagbart underlag utgör 'faktura eller jämförlig handling', utan att fråga skall vara om 'faktura' och med en sådan avses enligt 1 kap. 17 § ML "dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap."

Därmed har inte någon särskild definition av vad som är en faktura införts i ML, utan enbart vilka innehållskrav som särskilt uppställs på sådan handling enligt ML, varför SKV anser att "om underlaget exempelvis kallas kvitto, räkning eller inköpsnota saknar betydelse".⁹⁶ Regeringen förtydligade emellertid, genom att låta ordet "varje" utgå ur lagtexten, att inte bara varje enskilt dokument eller meddelande åsyftas. Vid bedömningen av om alla de innehållskrav som uppställs på en faktura enligt 11 kap. ML är uppfyllda, går det nämligen enligt regeringen – mot bakgrund av att artikel 22.3e andra stycket i sjätte direktivet anger att medlemsstaterna skall godta som fakturor "alla" dokument eller meddelanden som uppfyller villkoren i artikel 22.3 – inte att utesluta att det är godtagbart att "innehållet ... framgår av flera handlingar".⁹⁷

2.3.2 BFL:s krav på innehåll i verifikat, såsom fakturor

Det är, som nämnts, affärshändelsen som skall dokumenteras oavsett om regler om fakturor i ML eller annan lagstiftning avses. I BFL ställs alltså krav på att vissa uppgifter skall framgå av verifikation, vilket är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor.⁹⁸ Om inte faktureringskyldighet uppkommer enligt ML, räcker alltså de allmänna krav som ställs i BFL på innehållet i en faktura som verifikat på affärshändelsen.

Enligt **5 kap. 7 § första stycket** första meningen BFL skall en verifikation innehålla uppgift om:

- när den har sammanställts,
- när affärshändelsen har inträffat,
- vad denna avser,

⁹⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 8).

⁹⁷ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 69.

⁹⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 45.

- vilket belopp den gäller och
- vilken motpart den berör.

I förekommande fall skall verifikationen enligt **5 kap. 7 § första stycket** andra meningen BFL även innefatta upplysning:

- om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt
- var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen skall det enligt 5 kap. 7 § andra stycket BFL ingå:

- ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt
- sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.

Enligt 5 kap. 8 § första stycket BFL får uppgifter enligt **5 kap. 7 § första stycket** BFL utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed. Verifikationsnummer och övrigt som krävs enligt 5 kap. 7 § andra stycket BFL är emellertid obligatoriska uppgifter i verifikationer såsom fakturor enligt BFL som allmän lag för näringsidkare.

2.3.3 Innehållskraven i underlag enligt ML, ej legalbevisning

Ett verifikat upprättat enligt BFL gäller givetvis som bevis oavsett om temat är att belägga en kostnad eller intäkt inkomstskattemässigt eller att belägga uppkomsten av rätt till avdrag för ingående moms eller skyldighet att redovisa utgående moms.

2.3.3.1 Innehållskraven ej rättsligt relevanta för avdragsrätt och skattskyldighet principiellt sett

Beträffande de särskilda krav på fakturas innehåll som uppställs i ML för den näringsidkare som är faktureringskyldig enligt ML gäller givetvis att dennes rättigheter respektive skyldigheter gentemot momssystemet inte begränsas respektive utökas principiellt sett på grund av att innehållskraven enligt 11 kap. 8 § (alternativt 11 kap. 9 §) ML inte uppfylls till punkt och pricka.

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

Har näringsidkaren gjort ett förvärv av vara eller tjänst eller import av vara i verksamheten, har vederbörande enligt 8 kap. 3 § första stycket ML rätt till avdrag för ingående moms på förvärvet eller importen om

verksamheten medför skattskyldighet. Detta bör man hålla i minnet när 8 kap. 5 § ML alltjämt anger att rätt till avdrag för ingående moms föreligger ”endast” om den kan styrkas enligt bl.a. 8 kap. 17 § ML, som hänvisar till att så skall ske genom ’faktura’ – varmed alltså enligt 1 kap. 17 § ML avses sådan handling som uppfyller villkoren i 11 kap. ML.

De särskilda kraven på innehåll enligt ML i förhållande till BFL handlar om att näringsidkaren i egenskap av köpare skall kunna *få* avdrag för ingående mervärdesskatt, dvs. på vilka premisser avdragsrätten skall kunna *utövas*,⁹⁹ inte om vederbörande *har* avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Avdragsrättens uppkomst bestäms genom förvärvet eller importen och om nämnda förutsättningar för avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första stycket ML uppfylls, dvs. att förvärvet eller importen skett i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

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 den beskrivs i huvudregeln därom, 8 kap. 3 § ML, och i 8 kap. 4 § ML där vissa utvidgningar av avdragsrätten anges; 8 kap. 5 § ML är enbart en bevisregel.¹⁰⁰

I förarbetena till de nya faktureringsreglerna i ML anges att ”[d]en skattskyldige måste ... enligt 8 kap. 5 § ML kunna styrka sin rätt till avdrag för ingående skatt på de sätt som anges i ML”.¹⁰¹ För att upprätthålla kontrollmöjligheten av säljarens och köparens redovisning av transaktionen i fråga, ”krävs ett kontrollerbart underlag för transaktionen” och därför finns ”särskilda regler i ML om hur rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt skall visas”.¹⁰²

Det är i detta perspektiv de innehållskrav som ställs på ’faktura’ enligt 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 2.3.4.1), i enlighet med den uttömmande uppräknings i artikel 22.3b i sjätte direktivet,¹⁰³ skall förstås. Fakturans

⁹⁹ Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250, förarbetena till BFL, där innehav av en handling som uppfyller ML:s innehållskrav anges som en förutsättning för att köparen skall kunna ”få” avdrag för ingående mervärdesskatt samt Prop. 1994/95:57 s. 136, där innehav av en momsbarande faktura anges som förutsättning för att kunna ”utöva” avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

¹⁰⁰ Jfr Prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, där regeln beskrivs just som en bevisregel. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i ’pännen’.

¹⁰¹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 42.

¹⁰² Jfr Prop. 2003/04:26 s. 42.

¹⁰³ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 70.

utseende/innehåll, dvs. ett underlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 2.3.4.1), avgör inte avdragsrättens uppkomst enligt ML, utan dessa innehållskrav uppställs för att kunna utöva avdragsrätten, varvid frågan om en tillräcklig bevisning föreligger momsmässigt sett alltså inte ens behöver bedömas utifrån ett enskilt underlag. Ett underlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven enligt 11 kap. 8 § ML (jämför äldre lydelse: 11 kap. 5 § ML) utgör inte den exklusiva bevisningen för att utöva avdragsrätten; någon legalbevisning som gör att avdragsrätten helt bortfaller om fakturakravet inte uppfylls är inte avsedd.¹⁰⁴ Därvidlag får i stället särskilt noteras att bedömningen av huruvida en tillräcklig bevisning för att få momsavdraget i stället kan ske mot bakgrund av flera handlingar, varvid bevisvärdet av en ordnad bokföring med verifikat upprättade i enlighet med BFL:s krav måste anses ha en särskild betydelse.

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

Att stöd numera finns för att inte endast en enda inköpsfaktura får bedömas för att bestämma om avdragsrätten för ingående moms på inköpet (förvärvet eller importen) får utövas, löser sannolikt i praktiken problem med att skattemyndigheterna tidigare ibland hävdade att avdragsrätten endast får utövas med stöd av en faktura som till punkt och pricka uppfyller ML:s krav på fakturainnehåll. Orderbekräftelse och följesedlar m.m. kan läggas till vid bedömningen utöver den egentliga fakturan och den samlade informationen om förvärvet utgöra tillräcklig bevisning kring förvärvet enligt ML.

Om 8 kap. 5 § ML enbart tillämpas så att en mottagen moms bärande faktura som är godtagbar enligt 11 kap. ML utgör ett tillräckligt bevis för köparen att utöva avdragsrätten för ingående moms gentemot staten och inte anses vara en nödvändig förutsättning därvidlag, uppkommer inte något problem med legalbevisning på momsområdet.¹⁰⁵

Problemet är emellertid fortfarande i teorin det att domstolarna ibland godtar en strikt formalistisk tillämpning av reglerna. Kammarrätten i Stockholm ansåg t.ex. i en dom 1998-11-03 (överklagad, ej prövningstillstånd) att – trots att det i samband med revision utreddes att

¹⁰⁴ Jfr Skattenytt 1999 s. 633 och 634, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt (s. 626-636), av Peter Melz, Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 75 och 109, av Björn Forssén. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i 'pärlen'.

¹⁰⁵ Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i 'pärlen'.

ett från skattemyndigheten tidigare antaget dubbelavdrag avseende samma ingående moms inte förelåg mellan det reviderade och ett annat bolag – formella namn fel i inköpsfakturorna hos det reviderade bolaget ändå ”utgör fara för att avdrag kan ske för samma mervärdesskatt i båda bolagen”.¹⁰⁶ Att det andra bolaget vid domslutet var försatt i konkurs var ingenting som gjorde att kammarrätten kunde bortse från sådan fara, och trots att det inte ens ifrågasattes i processen att det reviderade bolaget avskattat avdragen genom att debitera och redovisa utgående moms i sin tur till kunder, dvs. att den för momsens grundläggande principen om s.k. övervältring av momsens på konsument skett,¹⁰⁷ underkände domstolen avdragen för ingående moms.

Regeringen noterar med anledning av RÅ 1999 Ref 16 ”att reglerna i 8 kap. 5 § ML inte skall uppfattas så att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken han gör avdrag för den ingående skatten”.¹⁰⁸ Fallet var en av fyra periodiseringsdomar som regeringsrätten avkunnade 1999-03-25 om begreppet oriktig uppgift i samband med fråga om skattetillägg; domarna i fråga belägger att saken är och gäller affärshändelsen, dvs. frågan om förvärvet uppkommit under redovisningsperioden i fråga, varför skattetillägg inte ansågs kunna åsättas som för periodiseringsfel bara för att en korrekt dokumentation av affärshändelsen då inte förelegat.¹⁰⁹

Uttalandet från regeringen angående RÅ 1999 Ref 16 görs i samband med ställningstagandet att inte införa någon tidsgräns i ML angående när en faktura måste utfärdas (se avsnitt 2.2.3.6).¹¹⁰ Även om faktura ännu inte utfärdats måste säljaren redovisa utgående moms för omsättningen i enlighet med god redovisningssed (se avsnitt 2.2.3.6), vilket i enlighet med BFNAR 2001:2 innebär så snart denne har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt.¹¹¹ Problem uppkommer för en köpare med avdragseller återbetalningsrätt för motsvarande ingående moms, då denne formellt sett inte kan utöva avdragsrätten i avsaknad av ett underlag upprättat enligt 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 2.3.4.1), men frågan här är

¹⁰⁶ Jfr Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 (mål nr 6461—6462-1996, Avd. 7). Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i ’pärmén’.

¹⁰⁷ Jfr angående reciprocitetsprincipen, mervärdesskatteprincipen och övervältringsprincipen, artikel 2 i EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG). Läs mera: bl.a. avsnitt 2.3.3.3 i ’pärmén’.

¹⁰⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 42. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i ’pärmén’, där fyra s.k. periodiseringsdomar från regeringsrätten 1999-03-25, bl.a. RÅ 1999 Ref 16, nämns.

¹⁰⁹ Jfr RÅ 1999 Ref 16 samt regeringsrättens mål nr 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i ’pärmén’.

¹¹⁰ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

¹¹¹ Jfr 5 kap. 2 § första och andra stycket BFL samt SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 3).

vad som gäller om ett underlag mottagits och enbart har vissa formella brister jämfört med innehållskraven i nämnda lagrum.

Regeringen verkar inte ha tagit fasta på problemet med att skattemyndigheterna och domstolarna ibland agerar som om en legalbevisning rådde kring avdrag för ingående moms, dvs. angående vad som gäller om ett underlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (11 kap. 5 § ML, äldre lydelse) aldrig kan åstadkommas. Reduceras SKV:s revisionsverksamhet i sådana fall till att mekaniskt stämma av inköpsunderlagen mot 11 kap. 8 § ML (f.d. 11 kap. 5 § ML) och de krav som uppställs där på innehåll i en faktura, varvid frågan om affärshändelsen inträffat eller ej och avdragsrätten uppkommit enligt 8 kap. 3 § första stycket ML skulle bli sekundär och inte hindra SKV från att underkänna materiellt sett riktiga avdrag, bara för att underlaget inte till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 8 § ML?¹¹² *Får* inte köparen avdraget i sådant fall?

Frågeställningen berörs inte särskilt av regeringen, trots att en remissinstans, Sveriges advokatsamfund, i yttrande 2003-08-20 över regeringens promemoria Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt (Fi2003/3465), som ledde fram till regeringens förslag om införande av faktureringsdirektivets bestämmelser i ML, påpekat att de nya faktureringsreglerna i ML inte får leda till en legalbevisning i mervärdesskattesammanhang vad gäller uppkomsten av skattskyldighet respektive avdragsrätt.¹¹³

Regeringens uttalanden i förarbetena till de nya faktureringsreglerna i ML ger emellertid inte belägg för att ett underlag till punkt och pricka avfattat enligt innehållskraven i 11 kap. 8 § ML skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva avdragsrätten (legalbevisning). Regeringen talar med avseende på förutsättningarna i den materiella avdragsregeln 8 kap. 3 § ML om att den skattskyldige *har* avdragsrätt om de är uppfyllda, och att vederbörande måste kunna styrka den enligt 8 kap. 5 § ML på de sätt som anges i ML, varvid regeringen är inne på att frågan om mervärdesskatteprincipen upprätthålls skall kunna kontrolleras, dvs. att momsen övervältras genom samtliga led i produktions- och distributionskedjan fram till konsumenten.¹¹⁴

Vad som skulle kunna oroa är att regeringen tar upp en skrivelse från RSV 2000-02-09, dnr 8533-99/120, och att RSV där – mot bakgrund av EG-målet C-141/96 (Langhorst) – ansett att s.k. självfakturering kunnat

¹¹² Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i 'pärlen'.

¹¹³ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 68. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i 'pärlen'. Sveriges advokatsamfunds remissvar återges under Artiklar på hemsidan www.forssen.info.

¹¹⁴ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 42.

ske redan enligt äldre lydelse av ML (EG-målet i fråga berörs särskilt i avsnitt 2.4 i samband med redogörelse för självfakturering), men inte att RSV i förbigående i avsnitt 2 i skrivelsen anger att "[e]tt krav för avdrags- eller återbetalningsrätt av moms är ... att underlaget utgörs av en handling med sådant innehåll som föreskrivs i 11 kapitlet".¹¹⁵ SKV har också med anledning av de nya faktureringsreglerna gjort ett uttalande i en skrivelse 2004-02-23 om att "[s]katteverket anser att för att avdragsrätt till mervärdesskatt ska föreligga måste köparen kunna uppvisa en fullständig faktura".¹¹⁶ Uttalandet verkar emellertid mindre genomtänkt, då det inte ens besvarar en frågeställares undran om exempelvis annan handling såsom avtal, tillsammans med fakturan, kan anses uppfylla innehållskraven på faktura enligt 11 kap. 8 § ML, trots att SKV i samma skrivelse som svar på en annan fråga verkar anse just det (se beträffande punkt 6 i 11 kap. 8 § ML, avsnitt 2.3.4.1).¹¹⁷

I samband med kommentar av bl.a. nämnda EG-mål uttalar dock regeringen att en faktura inte är en tillräcklig förutsättning för avdragsrätt och att det för att kunna "utnyttja" avdragsrätten krävs enligt artikel 18.1 i sjätte direktivet att en faktura ställts ut i enlighet med kraven i artikel 22.3 i samma direktiv (jfr 11 kap. 8 § ML och, äldre lydelse, 11 kap. 5 § ML), men att EG-domstolens praxis innebär att kraven inte får leda till "att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten".¹¹⁸ Sistnämnda uttalade EG-domstolen i förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme). Enligt EG-målet C-85/95 (Reisdorf), som regeringen också refererar till,¹¹⁹ 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". Det är dock, som regeringen noterar, givetvis inte tillräckligt för avdragsrätt att köparen har en korrekt faktura, utan förvärvet måste – materiellt sett – faktiskt ha förekommit och – i enlighet med EG-målet C-342/87 (Genius Holding BV) som regeringen relaterar till – motsvaras av en uppkommen skattskyldighet hos säljaren, vilken reciprocitetsprincip uttrycks i den i EG-målet bedömda artikel 17.2a i sjätte direktivet (som stipulerar " ... rätt att dra ... mervärdesskatt som förfaller till betalning

¹¹⁵ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 46 och 57, där regeringen noterar RSV:s syn på möjligheterna till s.k. självfakturering (self-billing) genom upprättande av avräkningsnota (kreditnota enligt den svenska översättningen av nämnda EG-mål).

¹¹⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 15).

¹¹⁷ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 11).

¹¹⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och regeringens kommentarer av följande EG-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), C-342/87 (Genius Holding BV), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).

¹¹⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 31.

eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits”).¹²⁰

Ett förhandsavgörande från EG-domstolen den 1 april 2004, C-90/02 (Bockemühl) är av visst intresse för frågan om 8 kap. 5 § ML och dess karaktär som bevisregel.

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), 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 ifrågavarande 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.

Varken EG-domstolen eller regeringen kan uppfattas anse att ett fakturaunderlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (f.d. 11 kap. 5 § 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 – som nämnts – sålunda inte anses vara avsedd.¹²¹

Ordet ”endast” borde emellertid utmönstras ur bevisregeln 8 kap. 5 § ML, för att undvika diskussioner om en legalbevisning av innebörd att

¹²⁰ Jfr SOU 1964:25 s. 382, där det framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Läs mera: avsnitt 2.5.4 i ’pärmén’ och även avsnitt 2.3.3.3 i ’pärmén’ samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 74-76, av Björn Forssén.

¹²¹ Jfr Skattenytt 1999 s. 633 och 634, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt (s. 626-636), av Peter Melz, Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén och Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 75 och 109, av Björn Forssén. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i ’pärmén’.

en 'faktura' enligt 11 kap. ML utgör den exklusiva bevisningen för tillgodoförande av ingående moms. Framför allt som en sådan risk kan öka genom ett eventuellt framtida genomförande av utredningen SOU 2002:74 och förslaget däri om en frikoppling av redovisningsreglerna i ML från begreppet 'god redovisningssed'. I annat fall är risken att en 'skattemässig god redovisningssed' utvecklas vid sidan av BFL som inte bara förminskar bevisvärdet av en ordnad bokföring för uppdelningen av subjekten i 'skattskyldiga personer' och konsumenter (se avsnitt 2.1.4.4 och även avsnitt 2.2.3.6), utan också riskerar leda till en formalism som fränkänner företaget möjligheten att utöva rätten till avdrag för ingående moms trots att avdragsrätten uppkommit enligt 8 kap. 3 § första stycket ML och kan bevisas med stöd av annat underlag godtagbart enligt BFL.¹²²

Att underkänna avdrag som utretts vara materiellt sett riktiga, bara för att underlaget inte till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 8 § ML, skulle medföra en icke avsedd skillnad mellan inkomstskatten, där en bevisning som är i enlighet med BFL:s regler godtas, och mervärdesskatten, där ML:s särskilda regler skulle innebära krav på en legalbevisning för att tillgodoräknas avdrag för ingående moms. Bevisregeln i 8 kap. 5 § ML får i stället ses som en särskild regel till statens fördel i utredningshänseende. Den masshantering som granskningen av skattedeklarationer med yrkanden om momsavdrag innebär motiverar en särreglering men bara en bevismässig sådan. SKV skall i likhet med föregångarna SKM kunna vägra ett momsavdrag på formella grunder i en skrivbordsutredning med hänvisning till innehållskraven på faktura enligt 11 kap. 8 § ML (f.d. 11 kap. 5 § ML), men inte när exempelvis en skatterevison visar att avdraget materiellt sett uppkommit enligt 8 kap. 3 eller 4 §§ ML, varvid BFL:s verifieringskrav m.m. får godtas som bevisning kring avdragsfrågan också mervärdesskattemässigt. Motivet för en sådan bevismässig åtskillnad gentemot inkomstskatten är att företaget beträffande ingående moms gör ett yrkande om att få ut en fordran på ett belopp från staten, om ingående moms överstiger utgående moms enligt deklARATIONEN för aktuell redovisningsperiod. Om förvärven i fråga inkomstskattemässigt sett leder till att kostnaderna överstiger intäkterna för beskattningsåret, kan det sålunda uppkomna underskottet bara 'rullas' till nästa beskattningsår och jämte kostnader därunder avräknas mot det årets intäkter.¹²³

Till stöd för att RSV:s här ovan citerade uttalande från skrivelsen 2000-02-09 inte torde uppfattas som krav på legalbevisning är att RSV i sin skrivelse 1999-12-09 (dnr 11530-99/100), anger att "[v]ilka krav som kan ställas på bevisningen måste av naturliga skäl bedömas från fall till fall" och utesluter inte att avdragsrätten kan utövas mot bakgrund av annan bevisning även om fakturaunderlaget inte uppfyller de formella kraven enligt 11 kap. ML. Den skrivelsen – som för övrigt ersatts av SKV med anledning av de nya faktureringsreglerna med en i sammanfattning oförändrad skrivelse 2004-03-16 (dnr 130-256490-

¹²² Läs mera: avsnitten 2.3.3.1, 3.1 och 3.3.2.1 samt kapitel 4 i 'pärmén'.

¹²³ Läs mera: avsnitt 2.5.4 samt även avsnitten 3.2.2.3 och 3.3.2.1, samtliga i 'pärmén'.

04/113)¹²⁴ – ändrade påtagligt ambitionen från vissa skattemyndigheters sida med att driva en linje om att en 'skattemässig god redovisningssed' skulle förekomma, baserad på tidigare skrivelser från RSV. Regeringsrättens periodiseringsdomar 1999-03-25 (bl.a. RÅ 1999 Ref 16) kan antas ha påverkat RSV att frånträda den formalistiska linjen. Företrädare för RSV hävdade tidigare i en bokrecension att om exempelvis en faktura till 'Kalles Livs AB' felaktigt anger 'Kalles Livs' skulle avdragsrätt inte föreligga.¹²⁵ Det får med fog numera uppfattas som en förlegad formalistisk syn på frågorna om avdragsrätt och dess utövande enligt ML; SKV:s citerade uttalande från skrivelsen 2004-02-23 får, som sagt, också anses mindre genomtänkt och berör inte alls de av regeringen särskilt omnämnda EG-målen och noteringen att EG-domstolens praxis innebär att de mervärdesskatterättsliga kraven på innehåll i en faktura inte får leda till "att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten".

2.3.4 Innehållskraven i ett underlag ('faktura') enligt ML

2.3.4.1 Huvudregeln i 11 kap. 8 § ML om fakturas innehåll

Faktureringskyldigheten enligt ML innebär att näringsidkaren skall säkerställa att ett underlag utfärdas enligt innehållskraven i 11 kap. 8 § ML. Lagrummet motsvaras delvis av tidigare 11 kap. 5 § och av artikel 22.3b första stycket i sjätte direktivet, ändrad i enlighet med faktureringsdirektivet,¹²⁶ och sålunda räknas i 11 kap. 8 § ML uttömmande upp att en faktura skall innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,

¹²⁴ Även om SKV i den nya skrivelsen, likt RSV, talar om en rätt till avdrag för ingående moms i fall då felaktigheten i fakturan "enbart avser namnet på mottagaren", har SKV lagt till att "ett företag även efter lagändringen den 1 januari 2004 har avdragsrätt för ingående skatt avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom", om det går att visa att den anställda har gjort ett utlägg för arbetsgivaren. SKV har sannolikt influerats av EG-målet 165/86 (Intiem), vilket, även om det mera handlade om avdragsrättens uppkomst än innehållskraven i en faktura, stödjer uppfattningen. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i 'pärmerna' om bl.a. "Intiem"-målet.

¹²⁵ Jfr Svensk skattetidning 1998 s. 480, där Leif Krafft på RSV, i anmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén (s. 479-485), hävdar detta som en motsats till vad som anförs av Björn Forssén i nämnda anmälda bok. Läs mera: avsnitt 3.3.2.1 i 'pärmerna'.

¹²⁶ Jfr prop. 2003/04:26 s. 118.

4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30a eller 30b §,
5. säljaren och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4a, 4b eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,
12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13a § som avgör att varan skall hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9a kap. eller 9b kap., en hänvisning till
 - a) dessa bestämmelser
 - b) artikel 26 respektive 26a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG), eller
 - c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet skall tillämpas.

Punkterna i 11 kap. 8 § ML kommenteras här nedan i tur och ordning.

Punkt 1. Noteras att datum för utfärdandet av fakturan numera skall anges; någon tidsgräns för när fakturan bör utfärdas anges emellertid fortfarande inte i ML (se avsnitt 2.2.3.6).¹²⁷

Punkt 2. Numera gäller att löpnummer skall 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 (se avsnitt 2.3.2). 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 föräranledas 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 uppgifts krav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota (se även avsnitt 2.3.4.6).¹²⁸

Syftet med kravet på löpande nummerserier för fakturorna enligt *punkt 2* är att kunna konstatera om en verifikation saknas och därmed minska risken för bedrägerier,¹²⁹ kongruens med 5 kap. 7 § andra stycket 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 skall "få" avdrag för ingående mervärdesskatt (se avsnitt 2.3.3.2).

Enligt *punkt 2* är det tillåtet att ha flera serier med löpnummer, bara numret ensam 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*) 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. Om fakturan utgörs av kassakvitto från ett kassaregister anser SKV att det unika identifikationsnummer som finns på sådant kvitto utgör löpnummer enligt ML, även om säljaren har flera kassaapparater – bara varje apparat har sitt unika nummer. Notera härvidlag att sådant kassakvitto måste tillföras uppgift om köparens namn och adress, om inte fråga är om försäljning till privatperson, varvid faktureringsskyldighet inte föreligger enligt ML, eller fall där förenklad faktura tillåts enligt ML (se avsnitt 2.3.4.2) och utelämnande av sådana uppgifter om köparen tillika är förenligt med god redovisningssed (se avsnitt 2.3.2). Oberoende av om försäljningar som registreras i kassaregister sker till näringsidkare eller till privatpersoner, måste säljaren uppfylla BFL:s krav på arkivering av sådana registreringar jämte kopior på kompletteringar av köparens namn och adress (se även avsnitt 2.5). Alternativt kan enligt SKV kravet på löpnummer upprätthållas med en säljarens särskilda rutin för försäljning till näringsidkare, varvid SKV inte lämnar andra synpunkter på uppläggnings av en sådan rutin än att den skall uppfylla just kravet på

¹²⁷ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 118.

¹²⁸ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

¹²⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 71 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5).

löpnummer etc. Särskilt erinrar SKV om BFN:s rekommendation BFN R 2 Gemensam verifikation, där det av punkt 20 i rekommendationen framgår att de mindre företag som endast använder en eller ett fåtal kassaapparater skall, som just en gemensam verifikation, bevara kontrollremсор jämte tömningskvitton från apparaterna. Utländska företagare som saknar fast driftställe här i landet är inte bokföringsskyldiga i Sverige, men när de utför försäljningar som medför faktureringskyldighet här, varvid en nödvändig förutsättning är att den utländske företagarens omsättning placeras i Sverige enligt 5 kap. ML, skall löpnummer åsättas fakturorna (se avsnitt 2.2.3.2 och kapitel 3). 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 väsentliga är att åsatt löpnummer, oavsett om separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.¹³⁰

Punkt 3. För nystartade företag gäller att de kan använda registreringsnumret som ett mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer), innan mervärdesskatteregistreringen är klar.¹³¹ SKV anser i detta sammanhang emellertid att i samband med gemenskapsintern 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 då fakturan enligt SKV kompletteras senare.¹³²

Punkt 4. Kundens mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer) "under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna" skall anges i fakturan, om han är skattskyldig för förvärvet eller fråga är om gemenskapsintern varuförsäljning (enligt 3 kap. 30a eller 30b §§). I sistnämnda fall krävs för att säljaren inte skall debitera svensk moms att köparen åberopat VAT-nummer i annat EG-land som anges i fakturan. Om en intellektuell tjänst tillhandahålls en näringsidkare i annat EG-land, anses omsättningen ske där enligt 5 kap. 7 § ML; någon skyldighet att debitera svensk moms uppkommer inte oavsett om vederbörande kund bedriver skattepliktig eller momsfri verksamhet där. SKV gör i detta sammanhang en tolkning av artikel 22.3b fjärde strecksatsen i sjätte direktivet, som motsvarar förevarande punkt 4 i 11 kap. 8 § ML, med artikel 22.1c i sjätte direktivet, där SKV kommer till slutsatsen att uppgift om köparens VAT-nummer krävs i sådant fall när kunden i det andra EG-landet bedriver skattepliktig verksamhet, dvs. är skattskyldig där.¹³³ Oavsett om SKV har gjort en riktig tolkning av direktivbestämmelserna eller ej, kan emellertid inte åliggandet för säljaren genomdrivas med mera än att näringsidkaren i det andra EG-landet som förvärvat tjänsten som omfattas av 5 kap. 7 § ML också faktiskt uppger sitt VAT-nummer. Ett annat synsätt skulle strida mot legalitetsprincipen, då VAT-numret som skulle anges skall vara det "under vilket han förvärvat" tjänsten (se avsnitt 2.2.3.6). Att kräva att tillhandahållaren i Sverige gör egna efterforskningar och sätter ut näringsidkarens i det andra EG-landet VAT-nummer i faktura, om denne inte uppger det, uppfyller inte syftet med faktureringsreglerna (se avsnitt 2.2.3.2), då det från kontrollhänsyn räcker med att tillhandahållaren kan konstatera att kunden i det andra EG-landet är näringsidkare och sålunda skyldig att förvärvsbeskatta tillhandahållandet där oavsett om denne är momsregistrerad eller inte, för att tillhandahållaren av tjänsten med stöd av 5 kap. 7 § ML skall kunna underlåta att debitera svensk moms. Hade fråga i stället varit om gemenskapsintern

¹³⁰ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5).

¹³¹ Jfr bet. 1994/95:SkU7 s. 72.

¹³² Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 6).

¹³³ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 7).

varuförsäljning, hade det, enligt 3 kap. 30a och 30b §§ ML, varit en nödvändig förutsättning, för att säljaren skulle kunna underlåta att debitera svensk moms, att köparen i det andra EG-landet återopade VAT-nummer i annat EG-land Sverige, varvid uppgift därom i fakturan har en materiell funktion och ett klart kontrollbehov är förenat därmed – framför allt med avseende på uppgiftslämnandet i kvartalsrapporten angående omsättning av varor till annat EG-land.

Punkt 5. Enligt SKV:s uppfattning gäller att säljarens och köparens fullständiga skall anges i fakturan. Förkortningar får emellertid godtas om de är vedertagna inom affärlivet, såsom SJ och SAS.¹³⁴ 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. Dessutom bör a fortiori gälla att om det mindre, förkortningar, är tillåtet är också det större, akronymer, tillåtna.

Beträffande *punkt 5* och fråga om köparens adress anser SKV att det inte finns något krav på att sätesadressen skall 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.¹³⁵

Punkt 6. 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" (se avsnitt 2.3.1 och även avsnitt 2.3.3.2 samt nedan i detta avsnitt angående punkt 11c). 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.¹³⁶ 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 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 skall ske av levererad mängd och art på artikelnivå, t.ex. '30 flak läskedryck 0,33 liter'.¹³⁷ 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).¹³⁸ Beskrivningen kan enligt SKV även ske som en hänvisning till avtal, beställning eller produktkatalog skickad till köparen.¹³⁹ SKV anser det också tillåtet att använda koder vid elektronisk fakturering i stället för klartext (se avsnitt 2.3.4.8).

I detta sammanhang kan nämnas att kravet på uppgift om "platsen för varans mottagande", som fanns i den äldre lydelsen av 11 kap. 5 § första stycket 5 ML,

¹³⁴ Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 2).

¹³⁵ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 9).

¹³⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 11).

¹³⁷ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

¹³⁸ Jfr 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).

¹³⁹ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

tagits bort, då det inte finns något sådant krav på innehåll i faktura enligt sjätte direktivet. Motsvarande krav saknas för övrigt också i BFL beträffande vad ett verifikat skall innehålla (se avsnitt 2.3.2). SKV uttalar därför att det numera är upp till respektive företagare om de vill lämna uppgift nämnda uppgift i fakturan.¹⁴⁰

Punkt 7. Här erinras om att ML inte innehåller någon tidsgräns inom vilken faktura skall utfärdas (se avsnitt 2.2.3.6). Emellertid torde när faktura väl utfärdas gälla, enligt SKV:s uppfattning, att säljarens faktiska leveransdatum skall anges på fakturan vid omsättning av varor, vilket i så fall enligt SKV handlar om den dag då säljaren utför leveransen, inte när köparen mottar varan (om dessa datum infaller olika). Är det fråga om tillhandahållande av tjänster, anser SKV att det är tillräckligt att ange den månad de utförs i fakturan, om det inte går att fastställa exakt datum då tjänsten utfördes. Leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som sker kontinuerligt anses enligt SKV ha skett kontinuerligt under den period som faktureringen avser. Notera i sammanhanget att om fråga inte är om ett löpande uppdrag, utan om ett pågående projekt som anses slutfört när färdig prestation tillhandahålls gäller givetvis att tillhandahållandedatum anges per slutförandedatumet i fakturan. Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser (se avsnitt 2.3.4.7), anser SKV, i enlighet med BFL:s krav på att ange respektive affärshändelse, att leveransdatum skall anges per leverans i samlingsfakturan, då förarbetena anger att skäl saknas ställa lägre krav mervärdesskattemässigt sett i sådana fall.¹⁴¹ Om flera elektroniska fakturor (se avsnitt 2.3.4.8) sänds till samma mottagare (*eng. batches of invoices*), behöver gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura.¹⁴²

Beträffande *punkt 7* och a conto-betalningar (se avsnitt 2.2.3.6) gäller enligt lagtexten att datum då sådan betalning erlagts anges i fakturan. Enligt SKV:s uppfattning anges datum för erlagd betalning i en a conto-faktura endast om fakturan skickas efter erlagd betalning. Är betalningen inte erlagd är det som SKV noterar inte möjligt att ange sådant datum, utan enbart fakturans förfallodag, varför det inte är något krav enligt SKV:s uppfattning att exempelvis i en slutfaktura ange datum för när a conto-betalningar har erlagts.¹⁴³ Är det fråga om a conton utan mervärdesskatt enligt 13 kap. 14 § ML vid byggnads- eller anläggningsentreprenader föreligger inte faktureringskyldighet enligt ML (se avsnitt 2.2.3.6), men BFL:s krav på innehåll i verifikat gäller då (se avsnitt 2.3.2). I övriga fall föreligger dock enligt SKV:s uppfattning ML:s krav på innehåll i faktura för arbeten på löpande eller fast räkning, oavsett om fråga är om a conton med mervärdesskatt, slutfakturor eller fakturor avseende ändrings- eller tillägsarbeten.¹⁴⁴

Punkt 8. Enligt SKV:s uppfattning gäller att en prisnedsättning eller rabatt kan anges i fakturan i procent, men att även mervärdesskatten på sådan nedsättning/rabatt, och inte bara beskattningsunderlaget, måste anges i, beroende på tillämpad redovisningsvaluta (se avsnitt 2.3.4.4), svenska kronor eller euro i

¹⁴⁰ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 10).

¹⁴¹ Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 3). Se även Prop. 2003/04:26 s. 73.

¹⁴² Jfr 11 kap. 7 § andra stycket ML och Prop. 2003/04:26 s. 118 samt artikel 22.3c sjätte stycket i sjätte direktivet.

¹⁴³ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 13).

¹⁴⁴ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 12).

fakturan.¹⁴⁵ En kursdifferens kan för övrigt uppstå som leder till att ingående momsen hos köparen inte blir samma belopp som utgående momsen hos säljaren, när en av parterna har annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro (se även avsnitt 2.3.4.4).

Punkt 9. Tillämpad mervärdesskattesats skall anges i fakturan. SKV anser att om olika skattesatser förekommer i samma faktura, får inte principen om att momsen skall anges i svenska kronor eller euro, om euro tillämpas som redovisningsvaluta (se avsnitt 2.3.4.4), frångås och fördelning av mervärdesskatten per skattesats ske i annan utländsk valuta. Å andra sidan anser SKV att när mervärdesskatten redovisas per tillämpbar skattesats i fakturan, ”måste inte ett totalbelopp avseende mervärdesskatten anges”.¹⁴⁶ SKV har inga 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 redovisas totalsumman av beskattningsunderlaget, men inte heller där redovisas totalsumman av momsen, utan momsen redovisas per skattesats – noterar SKV.¹⁴⁷ Se även avsnitt 2.3.4.2 beträffande förenklad faktura och att SKV anser att tillämplig skattesats också därvidlag måste framgå, varför det inte är tillräckligt att ange beskattningsunderlaget inklusive moms.

Punkt 10. Momsbeloppet som skall betalas skall anges i fakturan, skattesats för skattesats om olika sådana tillämpas (se punkt 9). Emellertid finns det en särskild ordning inom ML som utesluter att uppgift om den moms som skall redovisas anges i fakturan, nämligen inom vinstmarginalsystemet. Vinstmarginalbeskattning (VMB) tillämpas under vissa förutsättningar i stället för ML:s allmänna bestämmelser, när det gäller återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9a kap. ML) och beträffande resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat uttryckt – tillhandahållande i eget namn av ’paket’ med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9b kap. ML). I det förstnämnda fallet (9a kap. ML) får en återförsäljare av exempelvis begagnade varor välja att tillämpa allmänna bestämmelser även om förutsättningarna för VMB är uppfyllda. Om vederbörande tillämpar VMB får varken (VMB-)momsens belopp eller underlag för beräkning av sådant belopp anges i fakturan.¹⁴⁸ Därmed upprätthålls också kontrollmässigt sett ett avdragsförbud för (VMB-)moms hos köparen. En särskild ordning gäller då som utesluter att uppgift om momsbeloppet som skall betalas anges i fakturan. I det andra fallet av tillämpning av VMB (9b kap. ML) gäller emellertid, till skillnad från vad som regeringen tycks anse,¹⁴⁹ inte något förbud mot att ange uppgift om momsbeloppet i fakturan. I 9b kap. 5 § första stycket ML anges att ”[o]m mervärdesskatt skall redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan”. Om förutsättningarna för VMB är uppfyllda enligt 9b kap. ML får emellertid inte resebyrån välja att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser, om inte resenären är en näringsidkare med rätt att lyfta ingående moms på sina

¹⁴⁵ Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 4).

¹⁴⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 6).

¹⁴⁷ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 2).

¹⁴⁸ Jfr 9a kap. 16 § ML.

¹⁴⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 119, där regeringen först nämner båda varianterna av VMB, för begagnade varor respektive för resetjänster, och sedan anger: ”I de fall vinstmarginalbeskattning tillämpas får inte mervärdesskattebeloppet anges i fakturan”.

förvärv. Vid VMB i sådant fall (9b kap. ML) har företaget (resebyrån) en begränsad valfrihet materiellt sett, till skillnad från det andra fallet av VMB (9a kap. ML) där återförsäljaren fritt får välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser om VMB aktualiseras, medan resebyrån kan välja att redovisa (VMB-)momsens belopp i fakturan till skillnad från återförsäljaren som inte får ange (VMB-)momsen i fakturan. Om resebyrån väljer att inte ange (VMB-)momsen i fakturan kan en sådan särskild ordning som här avses anses gälla, varvid alltså uppgift om den (VMB-)moms som resebyrån skall redovisa inte skall anges i fakturan. Se även beträffande punkt 13 nedan.

Punkt 11. Enligt moment c) i denna punkt, dvs. när omsättningar undantas från skatteplikt men omfattas av faktureringskyldighet (se avsnitt 2.2.3.4) eller beskattning sker hos köparen, och säljaren inte väljer att ange lagrum i ML (a) eller artikelbestämmelse i sjätte direktivet (b) till stöd för att inte debitera moms, skall säljaren se till att *annan uppgift* anges i faktura till stöd för att moms inte debiteras. SKV:s uppfattning är därvidlag att ”exakt vilken orsak som föreligger för skattebefrielsen” skall anges ”på fakturan”. SKV anser att det då inte är tillräckligt att ange att fråga är om en omsättning som undantas från skatteplikt eller att det är fråga om omvänd skattskyldighet (se avsnitten 2.1.2, 2.2.2, 2.2.3.2 och 2.2.3.4).¹⁵⁰ Notera emellertid, med anledning av att SKV talar om fakturan i bestämd form singularis, 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 avsnitt 2.3.1 och även avsnitt 2.3.3.2 samt SKV:s eget uttalande angående punkt 6 ovan i detta avsnitt).

Punkt 12. Begreppet ’nytt transportmedel’ handlar inte om gränsdragningen mellan nya och begagnade varor såsom vid bestämningen om återförsäljare kan omfattas av VMB i stället för ML:s allmänna bestämmelser, dvs. att med ett icke-’nytt transportmedel’ skulle förstås ett transportmedel som inte ”har varit i bruk”.¹⁵¹ I stället kan ett transportmedel ha tagits i bruk, men fortfarande vara ’nytt’ i förevarande mening. Med nya transportmedel förstås här enligt 1 kap. 13a § ML nämligen: motordrivna marktransportmedel med viss motoreffekt eller cylindervolym på motorn som omsätts inom 6 månader efter första ibruktagande eller som före omsättningen har körts högst 600 mil; fartyg av viss längd – utom sådana fartyg för yrkesmässig sjöfart etc och livräddningsfartyg som omfattas av regler om kvalificerat undantag från skatteplikt i ML (3 kap. 21 och 22 §§) – som omsätts inom 3 månader efter första ibruktagande eller som före omsättningen har färdats högst 100 timmar; och luftfartyg av viss startvikt – utom sådana luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran som omfattas av regler om kvalificerat undantag från skatteplikt i ML (3 kap. 21 §) – som omsätts inom 3 månader efter första ibruktagande eller som före omsättningen har flugits högst 40 timmar. Vid leverans (omsättning) av nya transportmedel till andra EG-länder skall bl.a. dessa uppgifter för den momsmässiga klassificeringen av transportmedlet som nytt enligt 1 kap. 13a § ML anges i fakturan enligt förevarande punkt i 11 kap. 8 § ML. Notera också att detta är ett av två fall då näringsidkaren är faktureringskyldig enligt ML även om kunden inte är annan näringsidkare eller juridisk person, dvs. också när kunden är exempelvis en privatperson. Enligt 14b § första stycket MF skall säljaren för övrigt inge kopia till SKV på den faktura som utfärdats för omsättningen (se avsnitt 2.2.2).

¹⁵⁰ Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 5).

¹⁵¹ Jfr 9a kap. 4 § ML.

Punkt 13. Enligt denna bestämmelse skall det av en återförsäljares respektive resebyrås faktura framgå om VMB tillämpats (se ovan beträffande punkt 10), vilket regeringen anser har följt redan tidigare av den äldre lydelsen av 11 kap. 5 § första stycket 8 ML.¹⁵² Det är emellertid mycket tveksamt om den tolkningen av nämnda lagrum är korrekt, då den punkten krävde information i fakturan om ”övrigt” som kunde ha betydelse för ”bedömningen” av ”skattskyldigheten” och mottagarens av underlaget rätt att lyfta ingående moms. ’Skattskyldigheten’ uppkom då som nu genom omsättningen, och sedan är skillnaden mellan tillämpning av VMB respektive ML:s allmänna bestämmelser bara en fråga om hur beskattningsunderlaget skall bestämmas, som en skillnad mellan försäljningsoch inköpspris respektive i form av ersättningen för varan eller tjänsten i fråga. Oavsett om VMB eller allmänna bestämmelser tillämpas är det möjligt att bedöma att säljaren är ’skattskyldig’ mot bakgrund av vad fakturan innehåller för uppgift om transaktionens art (se punkt 6 ovan som motsvaras av punkt 4 i äldre lydelsen av 11 kap. 5 § första stycket ML). Återförsäljaren kan inte göra varorna momsfria genom att tillämpa VMB (9a kap. ML) och resebyrån som tillämpar VMB tillhandahåller en tjänst som tillika är av skattepliktig karaktär, då resetjänsten innehåller åtminstone ett moment av skattepliktig personbefordran. Något stöd för att kräva information i fakturan om VMB tillämpats eller ej har inte funnits förrän nu med de nya faktureringsreglerna, där ifrågavarande punkt 13 i 11 kap. 8 § ML explicit uppställer just ett sådant krav. Regeringens tolkning av äldre rätt strider sålunda mot legalitetsprincipen (se avsnitt 2.2.3.6). När VMB tillämpas skall fakturan sålunda numera innehålla uppgift om detta genom att ’9a kap. ML’ anges (återförsäljare) respektive ’9b kap. ML’ anges (resebyråer) eller ’artikel 26a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG)’ anges (återförsäljare) respektive ’artikel 26 i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG)’ anges (resebyråer) eller att återförsäljaren respektive resebyrån i fråga med ’en annan uppgift’ anger i fakturan att VMB tillämpas, varmed får förstås uttryck som just ’vinstmarginalsystemet tillämpas’, ’VMB tillämpas’ eller på annat språk, t.ex. engelska, ’margin taxation used’.xxx. Notera också att om VMB tillämpas skall uppgift därom anges i fakturan oavsett huruvida företaget i fråga får redovisa (VMB-)momsen i fakturan (se beträffande punkt 10 ovan).

2.3.4.2 Förutsättningar för och innehållskrav i förenklad ’faktura’ enligt 11 kap. 9 § ML

I enlighet med artikel 22.9d i sjätte direktivet anges i 11 kap. 9 § första stycket ML att en faktura som är förenklad i jämförelse med kraven på innehåll enligt 11 kap. 8 § ML får utfärdas då fakturan är på mindre belopp, handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 8 §. En sådan förenklad faktura skall enligt 11 kap. 9 § andra stycket ML innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och

¹⁵² Jfr Prop. 2003/04:26 s. 119.

4. den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Enligt SKV kommer inte något särskilt ansöknings- och beslutsförfarande att krävas för tillämpning av förenklade fakturor. SKV kommer emellertid beträffande förutsättningen 'mindre belopp' att ge ut allmänna råd under våren 2004, varvid tidigare beloppsgränsen 500 kronor föreslagits komma att höjas till 2.000 kronor.¹⁵³ Därvidlag borde lämpligen anges om beloppsgränsen är exklusive eller inklusive moms, vilket inte framgår av RSV:s handledning beträffande 500 kronorsgränsen,¹⁵⁴ men borde gälla exklusive moms, då andra beloppsgränser inom momsområdet brukar gälla exklusive moms om inget annat anges. SKV avser också att med stöd av 23 § MF senare under våren 2004 ge ut allmänna råd eller föreskrifter beträffande vad som avses med handelsbruk, administrativ praxis etc i förevarande sammanhang.¹⁵⁵

I följande fall krävs en fullständig faktura enligt 11 kap. 8 § ML, då förenklad faktura enligt vad som anges i 11 kap. 9 § första stycket ML aldrig får utfärdas i de fallen, nämligen om fråga är:

- om ett gemenskapsinternt varuförvärv enligt 2a kap.,
- om en varuomsättning till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30a §,
- om en vara som enligt 5 kap. 2 § första stycket 2 inte finns i Sverige då transporten av den till köparen enligt avtalet mellan säljaren och köparen påbörjas men som skall monteras eller installeras här i Sverige av säljaren eller för dennes räkning eller
- om sådana transaktioner enligt regeln 5 kap. 2a § om s.k. distansförsäljning av vara till köpare i annat EG-land, där säljaren registrerat sig till mervärdesskatt för sådan försäljning (t.ex. postorder).

Angående frågor om kassakvitto, se avsnitt 2.3.4.1 beträffande punkt 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 beräkning av momsen. 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 skall även vid tillämpning av förenklad faktura finnas enligt SKV om antingen momsens belopp eller om

¹⁵³ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10) och Prop. 2003/04:26 s. 64 och 120.

¹⁵⁴ Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, s. 402.

¹⁵⁵ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10).

beskattningsunderlag och tillämplig skattesats (se även, beträffande punkt 9 i 11 kap. 8 § ML, avsnitt 2.3.4.1).¹⁵⁶

2.3.4.3 Underskrift

Enligt artikel 22.3b tredje stycket i sjätte direktivet får medlemsstaterna inte föreskriva att fakturorna skall undertecknas, vilket inte heller krävs enligt ML.

2.3.4.4 Valuta

Om valutan i fakturan uttrycks i en annan valuta än näringsidkarens redovisningsvaluta och denne tillämpar svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, skall mervärdesskattens belopp även anges i tillämpad redovisningsvaluta. Om vederbörande tillämpar annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro och valutan som denne anger i fakturan är en annan än svenska kronor, skall mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor i fakturan. Om både redovisningsvalutan och valutan i fakturan är euro, behöver näringsidkaren inte göra en omräkning till svenska kronor på fakturan.¹⁵⁷

Om omräkning måste ske från annan valuta till svenska kronor, skall den därvid tillämpade valutakursen också anges i fakturan.¹⁵⁸

Valutakursen är då – enligt RSV:s information om de nya faktureringsreglerna som i en bilaga till skattedeklarationerna till företagen utsändes av skatteförvaltningen i december 2003 – den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde när mervärdesskatten räknas om från faktureringsvalutan i fråga till svenska kronor.

Regeringen föreslog att en hänvisning införs i 8 kap. 6 § ML till 11 kap. 11 § andra stycket ML, vilket förslag genomförs med ikraftträdande den 1 juni 2004.¹⁵⁹ Hänvisningen skall tydliggöra att en kursdifferens kan uppstå som leder till att ingående momsen hos köparen inte blir samma belopp som utgående momsen hos säljaren, när en av parterna har annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro. Det var syftet redan enligt författningskommentaren till de nya faktureringsregler som infördes i ML den 1 januari 2004,

¹⁵⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 11).

¹⁵⁷ Jfr 11 kap. 11 § ML och Prop. 2003/04:26 s. 86 samt artikel 22.3b fjärde stycket i sjätte direktivet.

¹⁵⁸ Jfr 11 kap. 11 § första stycket andra meningen ML.

¹⁵⁹ Jfr SFS 2004:280 (som föregåtts av Prop. 2003/04:76 och bet. 2003/04:SkU29).

men av förbiseende infördes inte nämnda hänvisning i 8 kap. 6 § ML då.¹⁶⁰

Den säljkurs det skall vara fråga om i detta sammanhang, för bestämning av tillämplig valutakurs, är enligt artikel 11C.2 andra stycket i sjätte direktivet den som registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten i fråga. Enligt regeringsrättens uppfattning i RÅ 2003 Ref 102 (regeringsrättens mål nr 470-471-2002) finns bara en representativ valutamarknad i Sverige, nämligen ”den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar”. Att lokala valutamarknader skulle kunna finnas i t.ex. vissa gränsområden mellan Sverige och Norge, får enligt regeringsrätten anses sakna betydelse, då ”de inte kan anses representativa i den mening som direktivet avser”. I fallet i fråga hade ett detaljhandelsbolag på den svenska sidan av gränsen en särskild kundkurs för omräkning vid försäljningstillfället av mottagna norska kronor till svenska kronor, vilken dagligen bestämdes med ledning av den aktuella växlingskursen i bank. Växlingsvinster uppkom därmed på grund av att tillämpad kundkurs i regel låg under bankens köpkurs för norska kronor den aktuella dagen. En del av växlingsvinsterna bestod dessutom av att detaljhandelsbolaget i fråga hade framförhandlat en bättre växlingskurs gentemot banken än banken tillämpade mot andra kunder. Regeringsrätten fastställde att ersättning i utländsk valuta för försålda varor skall till den del den motsvarar den allmänt vedertagna och dagligen publicerade säljkursen för valutan i fråga ingå i beskattningsunderlaget för moms.¹⁶¹ Den ersättning som därutöver kan ha erhållits vid växlingen av valutan i bank, dvs. skillnaden mellan nyss nämnda säljkurs och en som i fallet i fråga framförhandlad växlingskurs hos bank, utgör enligt regeringsrätten, på grund av avsaknad av direkt samband med varuomsättningen, en momsfri finansiell intäkt och skall sålunda inte inräknas i beskattningsunderlaget. SKV anser med hänsyn till direktivbestämmelsen och domen från regeringsrätten att det ”inte föreligger någon valsituation beträffande tillämplig valutakurs utan denna ska vara den som senast är publicerad”.¹⁶²

¹⁶⁰ Jfr Prop. 2003/04:76 s. 18, där hänvisning sker till Prop. 2003/04:26 s. 114. Se även Prop. 2003/04:76 s. 8 (och bet. 2003/04:SkU29 s. 11).

¹⁶¹ Utredningen i målet i fråga gav enligt regeringsrätten inte något säkert besked om vilken växlingskurs som detaljhandelsbolaget använt vid beräkningen av beskattningsunderlaget, och sådan utredning hade inte heller presterats av RSV. Därför ansåg regeringsrätten det inte möjligt att bedöma om beskattningsunderlaget blivit för lågt beräknat, och biföll inte RSV:s överklagande.

¹⁶² Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 9).

Enligt 1 kap. 7 § SBL gäller oförändrat att uppgifterna om utgående mervärdesskatt och ingående mervärdesskatt etc i skattedeklarationen skall anges i svenska kronor.¹⁶³

2.3.4.5 Språk

Det finns fortfarande inget stöd i ML för att myndigheter skulle kunna kräva översättning av fakturor. I samband med skatterevisioner tillser myndigheten 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 ansåg att det rådande systemet därvidlag fungerar väl, varför regeringen inte införde någon regel om krav på översättning av fakturor till det egna nationella språket,¹⁶⁴ även om så är möjligt för medlemsstaterna enligt artikel 22.3b femte stycket i sjätte direktivet.

2.3.4.6 Kreditnota

Skyldighet att utfärda kreditnota anges i 11 kap. 10 § första stycket ML för olika fall av prisnedsättningar enligt 7 kap. 6 § ML. Även i andra fall av kundkreditering än dessa skall enligt 11 kap. 10 § tredje stycket ML säljaren utfärda en kreditnota. Enligt andra stycket i 11 kap. 10 § ML skall en kreditnota likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts av priset och *hänvisning* till den *ursprungliga fakturan* innehåller uppgifter om:

1. skatten enligt fakturan och ändringen av skatten, och
2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

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. skall innefatta uppgift om den berörda motparten, dvs. köparen (se avsnitt 2.3.2).¹⁶⁵

Notera att här avses kreditnota i vanlig mening som säljaren kan ha anledning att utfärda efter den ursprungliga omsättningen och faktureringen, och inte en 'kreditnota'/avräkningsnota upprättad av köparen enligt överenskommelse mellan säljare och köpare om särskilt

¹⁶³ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 49 och 86-89. Se även 13 kap. 15a och 23a §§ ML samt 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Läs mera: lagen om omräkningsförfarande ... kommenteras under Nyhetsbrev på hemsidan www.forssen.info (Nyh 2 2000).

¹⁶⁴ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 89 och 90.

¹⁶⁵ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 1).

förfarande med s.k. självfakturerering (eng. self-billing) – varom mera i avsnitt 2.4.

Det räcker alltså enligt 11 kap. 10 § andra stycket 1 ML att kreditnotan anger ändringsbeloppet för moms, och SKV har ingen åsikt om det är lämpligt att ange ”det nya sammanlagda mervärdesskattebeloppet efter genomförd kreditering”, men noterar att det är tillåtet.¹⁶⁶ SKV anser för övrigt att samma krav bör ställas på kreditnotan som för ursprungliga fakturan, när det gäller ändringsbeloppet för moms: totala mervärdesskatten skall fördelas per skattesats (se avsnitt 2.3.4.1 beträffande punkt 9 i 11 kap. 8 § ML).¹⁶⁷

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.¹⁶⁸ Det är sålunda inte tillfyllest att t.ex. utfärda en faktura med minustecken utan hänvisning till den ursprungliga fakturan (minuskontra), vilket exempelvis skulle kunna vara aktuellt i fall där en producent i kedjan *producent-grossist-detaljist* betalar ut en rabatt till detaljisten.¹⁶⁹

Om faktureringskyldighet enligt ML inte förelegat och faktura med angivande av moms ej 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 2.3.2). I nyss 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.¹⁷⁰

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 enligt SKV, 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

¹⁶⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 1).

¹⁶⁷ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 2).

¹⁶⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 121. Se även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4), där SKV anser att det alltid skall gälla som en generell regel att hänvisning sker i kreditnota till ursprungliga fakturan, för att en korrekt kreditnota skall anses föreligga.

¹⁶⁹ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹⁷⁰ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

gäller alltså i normalfallet att kreditnotan skall innehålla hänvisning till de ursprungliga fakturorna.¹⁷¹

Både faktura och kreditnota kan för övrigt, som nämnts (se avsnitt 2.3.4.1), återfinnas 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 föränlidas 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.¹⁷²

2.3.4.7 Samlingsfaktura

Enligt 11 kap. 7 § första stycket ML får samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Samma krav ställs därvid 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. Det skall inte handla om att utfärda en faktura med färre uppgifter än som krävs för förenklad faktura (se avsnitt 2.3.4.2), och kravet på fullständigt fakturainnehåll enligt huvudregeln (se avsnitt 2.3.4.1) gäller även samlingsfakturor om inte förenklad kan tillämpas.¹⁷³

Överförs flera fakturor samlat på elektronisk väg till samma mottagare, behöver, enligt 11 kap. 7 § andra stycket ML, gemensamma uppgifter endast anges en gång under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

2.3.4.8 Faktura i elektronisk form

Enligt 11 kap. 6 § ML får faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML ske genom överföring på elektronisk väg 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

¹⁷¹ Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹⁷² Jfr SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

¹⁷³ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 118.

härledas till den enskilda fakturan och detta under hela den föreskrivna arkiveringstiden”.¹⁷⁴

SKV anser att en elektronisk faktura är en sådan originalfaktura med vars stöd avdrags- och återbetalningsrätt kan utövas, då det inte skall föreligga någon skillnad mellan pappersbaserade fakturor och elektroniska fakturor. Emellertid förordar SKV av praktiska skäl att utländska företagare som begär återbetalning av erlagd svensk moms från Skattekontoret i Ludvika bör kunna uppvisa den elektroniska fakturan också i pappersform.¹⁷⁵

Beträffande EDI-meddelanden anser SKV att det är de enskilda fakturorna som efter det att EDI-meddelandet 'packats upp' som skall utgöra originalet. Det ursprungliga EDI-meddelandet behöver då inte lagras, utan all information som krävs avseende faktura skall 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".¹⁷⁶

Notera att 11 kap. 6 § ML tidigare reglerade frågan om avräkningsnotas innehåll, och att lagstiftaren förbisåg när den regeln 'utmönstrades' ur ML den 1 januari 2004 enligt SFS 2003:1134 att det för en tidigare 'uppdatering' av 11 kap. 6 § ML enligt SFS 2003:659 också hade angivits ikraftträdande den 1 januari 2004. För att undvika konkurrerande lydelse av lagrum föreslog därför regeringen en teknisk justering, vilket förslag genomförs med ikraftträdande den 1 juni 2004 genom SFS 2004:280.¹⁷⁷ 'Avräkningsnotor' kan för övrigt enligt de nya faktureringsreglerna i ML anses omfattas av vad som stipuleras beträffande s.k. självfakturering (se avsnitt 2.4).

2.3.4.9 Vissa fastighetsöverlåtelser: krav på sammanställning över ingående moms

Affärshändelserna skall verifieras av företaget i enlighet med BFL:s regler om upprättande av verifikationer. När ML stipulerar faktureringskyldighet innebär det inte att någon särskild faktura skall utfärdas vid sidan av BFL:s verifikationskrav, utan att det underlag som utfärdas över affärshändelsen skall uppfylla också de krav på innehåll som särskilt anges i 11 kap. 8 § ML eller, när förenklad faktura får utfärdas, de minikrav som uppställs i 11 kap. 9 § ML.

¹⁷⁴ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

¹⁷⁵ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 16).

¹⁷⁶ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 17).

¹⁷⁷ Jfr Prop. 2003/04:76 s. 10 (och även bet. 2003/04:SkU29 s. 13) samt SFS 2004:280.

Det är bara i samband med vissa fastighetsöverlåtelse som ML innehåller regler om upprättande av ett underlag vid sidan av en faktura i egentlig mening, nämligen beträffande sammanställning över ingående moms som överlåtaren fått sig fakturerad under den tid denne innehaft fastigheten eller dokumentation av redovisad utgående moms på gjorda uttag i överlåtarens byggnadsrörelse avseende dennes arbeten i egen regi på fastigheten.¹⁷⁸

Ett verifikat i form av en faktura krävs enligt BFL:s regler för en fastighetsöverlåtelse, men den behöver inte uppfylla innehållskraven för 'faktura' enligt ML, då undantaget från skatteplikt för själva överlåtelsen enligt 3 kap. 2 § ML räknas upp bland undantagen från faktureringskyldighet i 11 kap. 2 § ML. Däremot måste överlåtaren upprätta en sammanställning över ingående moms som denne fått sig fakturerad under innehavstiden, när fråga är 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)¹⁷⁹ eller
- att överlåtelsen avser fastighet som utgör s.k. investeringsvara och parterna inte överenskommit att överlåtaren skall jämka tidigare momsavdrag (8a kap. 12 § tredje stycket och 15 § ML).¹⁸⁰

Notera att när någon medgivits frivillig skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal gäller inte undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML, utan ett undantag från undantaget anges i 3 kap. 3 § ML och sålunda skall en sådan hyresvärds avier på hyran omfattas av kraven på innehåll i faktura enligt 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 2.3.4.1).¹⁸¹

2.3.5 Fakturans innehåll och periodkontroll men behov också av registreringskontroll

I sammanhanget får särskilt nämnas att bl.a. frågan om möjligheterna till förvaring av räkenskapsmaterial utomlands sparades från propositionen Det nya Skatteverket, prop. 2002/03:99, och föranledde ändringarna i BFL den 1 januari 2004 genom SFS 2003:1135,¹⁸² men att någon analys av behovet av ökad registreringskontroll inte gjordes

¹⁷⁸ Jfr angående 8 kap. 19 § ML och 8a kap. 15 § ML, Prop. 2003/04:26 s. 114 och 115.

¹⁷⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 114.

¹⁸⁰ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 115.

¹⁸¹ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 7).

¹⁸² Jfr bet. 2003/04:SkU15 s. 1, 22 och 23.

innan den propositionen blev lag den 1 januari 2004 genom i första hand SFS 2003:642 och Riksskatteverket (RSV) och de tio regionala skattemyndigheterna (SKM) då slogs ihop till en enda rikstäckande myndighet, Skatteverket (SKV).

Fakturans innehåll m.m. är något som normalt sett kontrolleras först vid periodkontrollen av de skattedeclarationer respektive inkomstdeklarationer med momsredovisning som lämnas, men en verklig effektivisering av kontrollverksamheten kräver också att skatteoch avgiftsanmälningarna prioriteras, för att inte mängden oseriösa som inte alls hör hemma i mervärdesskattesystemet skall bli övermäktig för skatteförvaltning – oavsett vad den kallar sig och hur många superrevisorer som kan arbeta över regiongränserna.¹⁸³ Illa att stora reformer genomförs med kontrollförtecken och att därvid registreringskontrollen inte har ägnats en enda rad.

2.4 HUR FAKTURERING SKALL SKE? TILLVÄGAGÅNGSSÄTT FÖR ATT SÄKERSTÄLLA FAKTURAS UTFÄRDANDE (UPPFYLLA FAKTURERINGSSKYLDIGHETEN)

Säkerställande av att faktura utfärdas (uppfyllande av faktureringskyldigheten) skall alltså enligt 11 kap. 1 § första stycket ML ske genom näringsidkarens eget utfärdande av faktura alternativt 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*).

Enligt 11 kap. 4 § ML får faktura utfärdas av köparen (självfakturering/*self-billing*) för omsättningar inom landet, om det

1. finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen,
2. finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura, och
3. framgår av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den.

De båda första punkterna utgör obligatoriska krav för självfakturering enligt artikel 22.3a åttonde stycket i sjätte direktivet. Enligt regeringens uppfattning är det inte tillräckligt vid en granskning att bara kunna sluta sig till att självfakturering (*self-billing*) tillämpats, utan det måste klart framgå av fakturan att så skett, varför det kravet lagts till enligt den tredje punkten här ovan i enlighet med medlemsstaternas möjlighet

¹⁸³ Läs mera: avsnitt 3.3.2.2 i 'pärmen'.

enligt artikel 22.3a nionde stycket att ställa krav utöver de obligatoriska för självfakturering.¹⁸⁴ Motivet för sådana krav utöver de obligatoriska är att det vid självfakturering är innehavaren av avdragsrätten som utfärdar fakturan.¹⁸⁵

'Självfaktura' torde vara en bättre rubricering av dylikt underlag än exempelvis 'avräkningsnota', men det går inte att uppfatta något ställningstagande från regeringen angående rubrikfrågan, utan det lämnas åt rättstillämpningen, varför tydlighet måste förordas.¹⁸⁶ SKV anser att själva ordet 'självfakturering' inte behöver framgå av underlaget, men det skall tydligt framgå att det upprättats av köparen, "t.ex. genom avvikande text".¹⁸⁷ Regeringen noterade för övrigt att RSV i vissa fall godtog självfakturering redan innan faktureringsdirektivet antogs av rådet 2001.¹⁸⁸

I sistnämnda sammanhang noterade regeringen också att RSV i sin skrivelse 2000-02-09 om självfakturering betonade att säljaren som har faktureringsansvaret skall reagera inom viss tid om uppgifterna i en självfaktura från kunden inte är korrekta, och att RSV ansett att det måste läggas stor vikt vid att bevis finns för att en upprättad handling utväxlat mellan köpare och säljare.¹⁸⁹ Emellertid anger regeringen, i samband med uttalande om att det åligger säljaren att utfärda en korrekt faktura om den som kunden utfärdat är felaktig, att det är "en fråga mellan parterna hur ett avtal avseende faktureringsfunktionen skall utformas, t.ex. om det skall vara muntligt eller skriftligt", vilken fråga enligt regeringens uppfattning bör överlämnas åt parterna att avgöra "i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden".¹⁹⁰

Regeringens synsätt överensstämmer med rättspraxis kring frågan om när en omsättning anses uppkomma, där regeringsrätten fastställer en tolkning från EG-domstolens sida av innebörd att eventuella "formkrav" i nationell rätt angående vad som skall förstås med begreppet 'leverans av varor' enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet, dvs. exempelvis äganderätt till fast egendom, inte är godtagbara mot bakgrund av tanken om ett gemensamt system i EG för mervärdesskatten.¹⁹¹

Om säljaren inte reagerar över köparens utfärdade faktura, kan enligt regeringen säljaren konkludent anses ha godkänt fakturan, dvs. utan att särskilt förfarande för godkännande överenskommit.¹⁹² I sådant fall kan det givetvis också bli svårt bevismässigt att ens belägga huruvida självfakturering alls överenskommit

¹⁸⁴ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 56, 57 och 58.

¹⁸⁵ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 58.

¹⁸⁶ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 58.

¹⁸⁷ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 4).

¹⁸⁸ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 46 och 57 och hänvisning där till RSV:s skrivelse 2000-02-09, Självfakturering ("self-billing"), dnr 8533-99/120.

¹⁸⁹ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 57 och regeringens hänvisning till RSV:s skrivelse 2000-02-09, dnr 8533-99/120.

¹⁹⁰ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 57.

¹⁹¹ Jfr RÅ 2002 Not 108, där regeringsrätten fastställer en tolkning från skatterättsnämndens sida av EG-målet 320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV). Läs mera: avsnitten 3.2.3.2 och 3.4.1 i 'pärmen'.

¹⁹² Jfr Prop. 2003/04:26 s. 57.

mellan parterna, om det skett muntligt. Emellertid är naturligtvis grunderna för uppkomsten av säljarens skattskyldighet och köparens avdragsrätt oberoende av vad som avtalats kring formerna för fakturering mellan parterna. Ett fel i en faktura i förhållande till innehållskraven enligt 11 kap. 8 § (alternativt 11 kap. 9 §) ML utökar respektive begränsar – som nämnts i avsnitt 2.3.3.1 – inte deras skyldigheter respektive rättigheter principiellt sett gentemot moms-systemet.

Det fall från EG-domstolen som RSV refererar till i den av regeringen nämnda skrivelsen om självfakturering 2000-02-09, EG-målet C-141/96 (Langhorst), anger också bara att om säljaren inte reagerar mot uppgift i en avräkningsnota ('kreditnota' används i den svenska språkversionen av EG-målet i fråga) från köparen "om ett högre mervärdesskattebelopp än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna", skall säljaren "anses som den person som har angivit detta belopp och som därför är betalningsskyldig för beloppet i den mening som avses i artikel 21 punkt 1c i sjätte direktivet" (numera artikel 21.1d i sjätte direktivet).¹⁹³ En annan tolkning skulle enligt EG-domstolen riskera att leda till att bedrägerier eller samordnade förfaranden uppmuntrades och hindra att det för EG-länderna gemensamma mervärdesskattesystemet fungerar tillfredsställande. Emellertid blir givetvis inte säljaren skattskyldig om skattepliktiga transaktioner inte har förekommit och köparen å sin sida saknar tillika avdragsrätt i sådant fall. Om sådana transaktioner har förekommit men skattebeloppet är felaktigt angivet i fakturan från köparen får säljaren anses betalningsskyldig på grund av passivitet men rimligen inte för annat belopp än det rätta, om det går att utreda. En annan sak är fördelningen av ansvaret för ett eventuellt skattebrott i sammanhanget och det felaktigt angivna beloppets betydelse därvidlag.

När det gäller frågan om inom vilken tid utgående moms skall redovisas noterar SKV, i samband med konstaterande att tidsgräns saknas för fakturas utfärdande (se avsnitt 2.3.3.3), att god redovisningssed gäller även vid självfakturering,¹⁹⁴ varför säljare som överenskommit om sådan ordning med köpare har att iaktta vad som följer därav också när köparen dröjer med att skicka underlaget.

Inte heller när det gäller utläggning av faktureringsfunktionen (*outsourcing*) övergår faktureringsskyldigheten från säljande näringsidkare, och därför är det viktigt att notera att regeringen anser att denne ansvarar "[p]å samma sätt som vid självfakturering" för att "faktura utställs och att denna faktura är korrekt".¹⁹⁵

Den faktureringsskyldige bör sålunda vid såväl självfakturering genom kundens försorg som utläggning av faktureringsfunktionen till tredje person inte bara vinnlägga sig om att fakturan som kontrollunderlag är minst lika utförlig och tydlig som vid eget utfärdande, utan att det i sådana fall också klart anges i fakturan om den utfärdats av kunden, varvid rubriken 'självfaktura' bör räcka, eller av tredje person, varvid

¹⁹³ Artikel 21.1d (f.d. 21.1c) i sjätte direktivet föreskriver att enligt det inhemska systemet skall mervärdesskatten betalas in av "[v]arje person som anger mervärdesskatten på en faktura". Tidigare uttrycket "...eller annan jämförig handling" har för övrigt borttagits i enlighet med faktureringsdirektivet.

¹⁹⁴ Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 3).

¹⁹⁵ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 61.

det bör vara tillräckligt att det av uppställningen i fakturan framgår vem som är vem.

2.4.1 Särskilt om den momsmässiga mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML

En särskild problematik som bör uppmärksammas inte bara vid näringsidkarens eget utfärdande av faktura, utan även i fall av köparens självfakturerings eller utläggning av faktureringsfunktionen till tredje person, är den om mellanmän och mervärdesskatt. Varken regeringen i förarbetena till de nya faktureringsreglerna i ML eller, hittills, SKV i sina skrivelser om dem berör den särskilda mervärdesskatterättsliga mellanmansregeln 6 kap. 7 § ML. Däri stipuleras att:

”[o]m någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman”.¹⁹⁶

Denna momsmässiga specialregel kan formellt sett innebära att förmedlaren, till skillnad från vad som allmänt gäller, anses göra samma prestation och därmed samma slags prestation som huvudmannen utan att ha en egen verksamhet liknande huvudmannens.¹⁹⁷ Frågan är emellertid om den kan tillämpas beträffande andra mellanmanssituationer än vad som civilrättsligt utgör kommission eller liknande, dvs. i andra fall än när förmedlaren (mellanmannen) i eget namn är aktiv med att försälja varor eller tjänster åt en huvudman, vilket problem i sig motiverar att ordet 'agerar' borde införas i lagrummet så att det inleds ”[o]m någon agerar i eget namn ...”. Det skulle eliminera tillämpningsproblemet med att vissa SKM ibland har hävdats att något aktivitetskrav inte uppställs för tillämpning av 6 kap. 7 § ML, utan det skulle räcka med att endast mellanmannens identitet formellt sett framgår av faktura till kund som betalar till mellanmannen, för att mellanmannen skall anses göra också samma omsättning som huvudmannen. Mellanmannen skulle då inte längre vara en vanlig agent momsmässigt sett med blott provisionen som möjligt beskattningsunderlag, utan denne skulle plötsligt likt kommissionären jämföras med en återförsäljare och därmed också ha att för egen räkning bedöma om utgående moms skall redovisas på bruttoomsättning till kund.¹⁹⁸

¹⁹⁶ Läs mera: avsnitt 3.4.2 i 'pärmén'.

¹⁹⁷ Läs mera: avsnitt 3.4.2 och även avsnitt 2.5.4 i 'pärmén'.

¹⁹⁸ Jfr Prop. 1993/94:99 s. 190. Läs mera: avsnitt 3.4.2 och kapitel 4 i 'pärmén'.

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, och regeringen anser i förarbetena till de nya faktureringsreglerna i ML att det, vid bedömningen av om alla de innehållskrav som uppställs på en faktura enligt 11 kap. ML är uppfyllda, inte går att utesluta att det är godtagbart att "innehållet ... framgår av flera handlingar" (se avsnitt 2.3.1). Därmed bör det numera anses vara klarlagt 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.

Vid självfakturerering bör sålunda en mellanman som inte reagerar över köparens utfärdade faktura kunna anses ha godkänt fakturan konkludent på så vis att denne i förhållande till huvudmannen skall jämföras med en återförsäljare och omfattas av 6 kap. 7 § ML. Andra handlingar än fakturan som utfärdats av kunden, och som kanske enbart har uppgivit mellanmannens namn etc däri, måste vägas in vid den bedömningen. Inom vissa branscher kan kutymen indikera en överenskommelse om särskilt förfarande för godkännande, varvid passiviteten från mellanmannens sida kan få betydelse, men sådan bedömning bör ske med utgångspunkt i omständigheterna i det enskilda fallet.

Begreppet 'i eget namn' förekommer för övrigt också i reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB) av s.k. resetjänster i 9b kap. ML. Där framgår emellertid redan av gällande momsmässiga mellanmansregel att en bedömning materiellt sett måste göras beträffande mellanmannens (resebyråns) aktivitet, för att bestämma om denne skall jämföras med en återförsäljare, då en tillämpning av VMB i stället för allmänna bestämmelser i ML handlar om att resebyrån som ett led i sin omsättning till resenären "förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning".¹⁹⁹ Bedömningen av om resebyrån tillhandahåller en resetjänst enligt 9b kap. ML avser alltså två fall av aktivitet från resebyråns sida: förvärv eller förmedling av de underliggande tjänster och varor som resenären direkt konsumerar. Regeringsrätten får antas ha beaktat detta när den bedömde att en resebyrå för att inte anses agera i eget namn och inte omfattas av VMB inte får stå ensam som avtalspart i biljetten, utan flygbolaget etc måste åtminstone stå med i biljetten som resenären erhåller från resebyrån.²⁰⁰

2.5 LAGRING AV FAKTUROR OCH ANNAT RÄKENSKAPSMATERIAL

Genom SFS 2003:1136 har den 1 januari 2004 införts två nya lagrum i SBL, 14 kap. 2a och 2b §§.

¹⁹⁹ Jfr 9b kap. 1 § första stycket första meningen ML.

²⁰⁰ Jfr RÅ 2003 Ref 32.

Enligt 14 kap. 2a § SBL skall den som enligt 11 kap. ML är skyldig att säkerställa att faktura utfärdas även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Den skyldigheten gäller även fakturor som näringsidkaren tagit emot. Vederbörandes skyldigheter om säkerställande gäller också att uppgifter i fakturor som lagras i elektronisk form bevaras och är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Enligt 14 kap. 2b § SBL gäller BFL beträffande arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga. För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 14 kap. 2a § SBL, gäller bestämmelserna i BFL om former och plats för bevarande av fakturor.

Genom SFS 2003:1135 infördes i BFL det nya lagrummet 7 kap. 3a §, och enligt första stycket i det lagrummet får ett företag – eller i förekommande fall (genom hänvisningen i 14 kap. 2b § SBL) en icke bokföringsskyldig – förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett 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.²⁰¹

Ett företag som önskar tillämpa den nya bestämmelsen i 7 kap. 3a § första stycket BFL om att förvarar maskinläsbara medier m.m. i ett annat EU-land eller land med vilket Sverige ingått avtal om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete, skall göra en anmälan därom till SKV. Anmälan skall göras skriftligen och innehålla uppgift om plats för förvaring m.m. För närvarande avser SKV inte att ta fram någon särskild blankett för sådan anmälan. Ny anmälan krävs inte om företag tidigare erhållit dispens från SKM.²⁰² De länder förutom EU-länder som avses här är Island, Norge och Polen. Polen blir för övrigt ett av 10 nya EU-länder den 1 maj 2004.

²⁰¹ Jfr 7 kap. 1 § första stycket 1 och 2 BFL.

²⁰² Jfr SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 18).

Ifrågavarande ändringar i BFL trädde ikraft den 1 januari 2004, men beträffande utomlands placerad utrustning m.m. som omfattas av tillstånd enligt den äldre lydelsen av 7 kap. 4 § ML gäller att villkor och begränsningar som förenats med sådant tillstånd inte längre tillämpas om de maskinläsbara medier som tillståndet avser får förvaras av företaget med stöd av det nya lagrummet 7 kap. 3a § BFL om förvaring av maskinläsbara medier och tillgänglighållande av maskinutrustning och system i ett land inom EU.²⁰³

2.6 ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Lagändringarna i ML, MF, SBL och BFL med anledning av de ändringar som föranletts i artikel 22.3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet, till följd av att rådet antog faktureringsdirektivet (2001/115/EG) den 20 december 2001 trädde i kraft den 1 januari 2004.

Några särskilda övergångsregler finns inte, utan de nya faktureringsreglerna i ML tillämpas på fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet den 1 januari 2004 respektive, beträffande SBL, på fakturor som utfärdas eller tas emot efter ikraftträdandet den 1 januari 2004.²⁰⁴ Beträffande ändringarna i MF, som tillika trädde i kraft den 1 januari 2004, anges särskilt att intyg om export som utfärdats i enlighet med 14 § MF till turister från länder utanför EG (utom Norge eller Åland) av intygsgivare godkänd av SKM gäller – även om SKM nu ersatts av SKV.²⁰⁵ Ändringarna i BFL trädde också ikraft den 1 januari 2004 (se särskilt i avsnitt 2.5 om vissa villkor och begränsningar i äldre tillstånd för placering av utrustning utomlands).²⁰⁶

Avsaknaden av övergångsbestämmelser gör att företag just övergångsvis kommer att ha problem att anpassa sig till de nya innehållskrav som gäller enligt ML när en affärshändelse omfattas av innehållskraven på faktura enligt ML. SKV har sagt sig medveten om detta och anser att även sådana fakturor som ännu inte uppfyller innehållskraven enligt 11 kap. 8 § ML skall kunna godkännas efter bedömning i varje enskilt fall, men då ställer SKV som ett ”oeftergivligt krav” att fakturan hade godkänts enligt ML:s krav intill den 31 december 2003 (jfr äldre lydelse 11 kap. 5 § ML) och att företaget i fråga påbörjat på något sätt anpassning av sina faktureringsrutiner till de nya reglerna.²⁰⁷

²⁰³ Jfr Prop. 2003/04:26 s. 110.

²⁰⁴ Jfr SFS 2003:1134 respektive SFS 2003:1136. Se även Prop. 2003/04:26 s. 110.

²⁰⁵ Jfr SFS 2003:1138.

²⁰⁶ Jfr SFS 2003:1135. Se även Prop. 2003/04:26 s. 110.

²⁰⁷ Jfr SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (Fråga 1).

Det anges ingenting i övergångsbestämmelserna eller förarbetena till lagändringarna med anledning av faktureringsdirektivets implementering i ML etc att de skulle gälla en faktura som enbart utställts pro forma, dvs. enbart för formens skull. Eftersom uppkomsten av en omsättning förutsätts för faktureringskyldighet enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första stycket ML respektive en mottagen a conto-betalning för beställd vara eller tjänst förutsätts för faktureringskyldighet dessförinnan enligt 11 kap. 3 § ML (se avsnitten 2.2-2.2.3.6), bör inte ML:s innehållskrav på en faktura gälla för en faktura utställd pro forma.

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). Sätillvida 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 EGmål 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).

En affärshändelse skall dokumenteras genom ett verifikat som åtminstone uppfyller BFL:s innehållskrav (se avsnitt 2.3.2), om inte faktureringsreglerna enligt ML aktualiseras och fakturans innehåll skall uppfylla de särskilda kraven enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML (se avsnitt 2.3.4.1). Skulle inte mottagen faktura uppfylla sistnämnda krav, bör, i det enskilda fallet, ändå den materiella rätten till avdrag för ingående moms, som uppkommit genom affärshändelsen (förvärvet) enligt 8 kap. 3 § första stycket ML, kunna utövas (yrkas) med stöd av ett underlag som uppfyller BFL:s innehållskrav – trots att formellt sett de hårdare kraven enligt ML kanske är aktuella. Åtminstone bör en ordnad bokföring med verifikat som uppfyller BFL:s innehållskrav ges sådan bevisverkan när omständigheterna i övrigt i det enskilda fallet inte föranleder anta annat än att avdragsrätt föreligger materiellt sett enligt 8 kap. 3 första stycket ML. I annat fall skulle ett rättsläge råda på momsområdet, där dokumentationen i praktiken avgör uppkomsten av den materiella rätten och då inte bara om avdrag skall erhållas, utan till och med om alls någon ekonomisk verksamhet föreligger som ger personen i fråga karaktären av skattskyldig person. Av den anledningen bör alltså ordet "endast" utmönstras ur 8 kap. 5 § ML, så att någon legalbevisning inte etableras just på momsområdet. Om inte den åtgärden vidtas, är det desto angelägnare att av nämnda anledningar behålla kopplingen till 'god redovisningssed' beträffande redovisningsreglerna också på momsområdet.

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 upprättat 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 och, beträffande punkt 2 i 11 kap. 8 § ML, även avsnitt 2.3.4.1).

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 förbiseendet (som regeringen kallar det) att ordet 'förskott' saknades i 11 kap. 3 § ML, som stipulerade faktureringskyldighet för 'a conto', när de nya faktureringsreglerna infördes den 1 januari 2004, vilket enligt legalitetsprincipen kan innebära att faktureringskyldighet inte uppkommer i förskottssituationer för tiden 2004-01-01—05-31, dvs. till dess regeringens förslag om justering av 11 kap. 3 § ML till att gälla 'förskott eller a conto' träder i kraft den 1 juni 2004. '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).

Köparen kan emellertid, med stöd av direktivbestämmelsen i fråga om 'a conto' (artikel 22.3a andra stycket i sjätte direktivet), utöva sin eventuella avdrags- eller återbetalningsrätt med stöd av ett underlag som utfärdats i en förskottssituation med uppfyllande av ML:s innehållskrav på faktura också för tiden 2004-01-01—05-31. Direktivbestämmelsen i fråga får anses vara klar, precis och ovillkorlig såtillvida att faktureringskyldighet också stipuleras däri för vad som enligt svensk uppfattning avses med 'förskott', och inte bara för 'a conto', varför direktivet har s.k. direkt effekt och ger sådan köpare, trots felaktig implementering av faktureringsdirektivet i ML för nämnda tidsperiod, möjlighet att utöva avdrags- eller återbetalningsrätten för debiterad ingående mervärdesskatt (se avsnitt 2.2.3.6).

Om en återförsäljare av bl.a. begagnade varor respektive en resebyrå tillämpar vinstmarginalbeskattning (VMB) i stället för ML:s allmänna bestämmelser, skall det enligt 11 kap. 8 § 13 ML anges i fakturan genom referens till '9a kap. ML' respektive '9b kap. ML' eller till motsvarande artiklar i sjätte direktivet eller till 'annan uppgift. En

återförsäljare som tillämpar VMB får inte ange (VMB-)momsens belopp i fakturan enligt 11 kap. 8 § 10 ML, men en resebyrå som tillämpar VMB har en valfrihet därvidlag, i motsats till vad regeringen tycks anse mot bakgrund av uttrycket 'särskild ordning' i det lagrummet. Resebyrån har emellertid en begränsad valfrihet materiellt sett när det gäller att välja allmänna bestämmelser i stället för aktuella VMB-regler, till skillnad från återförsäljaren som fritt får välja mellan att tillämpa VMB eller ML:s allmänna bestämmelser om förutsättningar för tillämpning av VMB föreligger (se avsnitt 2.3.4.1).

KÄLLFÖRTECKNING

LITTERATUR ETC

- Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, av Björn Forssén, VJS förlag. Stockholm 2003 (refereras till som 'pärmén' i denna skrift)
- Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén, Norstedts Juridik. Stockholm 1998
- Momshandboken Enligt 2001 års regler, av Björn Forssén, Norstedts Juridik. Stockholm 2001
- RSV:s handledning för mervärdesskatt 2003 (RSV 553 utg. 14)
- Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? Av Björn Forssén
- Skattenytt 1999 s. 626-636, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt, av Peter Melz
- Svensk skattetidning 1998 s. 479-485, bokanmälan från Leif Krafft av Momshandboken Enligt 1998 års regler (av Björn Forssén)

LAGAR OCH OFFENTLIGT TRYCK

Lagar

- Bokföringslagen (1999:1078), BFL
- Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, som är svensk lag (SFS 1990:313)
- Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket [ersatte den 1 januari 2004 förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen]
- Förordning (2003:1107) om tillämpning av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92
- Lag (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna
- Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden och biträde mellan myndigheter inom EG
- Inkomstskattelagen (1999:1229)
- Lag (1968:430) om mervärdesskatt
- Mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF
- Mervärdesskattelagen (1994:200), ML
- Lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. [lagen kommenteras under Nyhetsbrev på hemsidan www.forssen.info (Nyh 2 2000)]
- Regeringsformen
- Lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket; bet. 2003/04:SkU2, Det nya skatteverket (prop. 2002/03:99, delvis); Prop. 2002/03:99, Det nya skatteverket; Ds 2002:15, Det nya Riksskatteverket
- SFS 2003:1130 [ändringar i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter den 1 januari 2004 med anledning av EU-direktivet om ränteinkomster (2003/48/EG)]

SFS 2003:1134 (ändringarna i ML 1/1 -04)); SFS 2003:1135 (ändringarna i BFL 1/1 -04); SFS 2003:1136 (ändringarna i SBL 1/1 -04); SFS 2003:1138 (ändringarna i MF 171 -04); bet. 2003/04:SkU15, Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt (prop. 2003/04:26 och 2002/03:99 delvis); Prop. 2003/04:26, Regeringens proposition Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt; Fi2003/3465, finansdepartementets promemoria i juni 2003 Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt; Rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt ('faktureringsdirektivet')

SFS 2004:280 – lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200). Tekniska justeringar av de nya faktureringsreglerna, vilka justeringar sker med ikraftträdande den 1 juni 2004 (och som föregåtts av Prop. 2003/04:76 och bet. 2003/04:SkU29)

Skattebetalningslagen (1997:483), SBL

Offentligt tryck

bet. 1994/95:SkU7, Mervärdesskatteregistrering och EG
bet. 2003/04:SkU15, Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
bet. 2003/04:SkU29, Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.

Prop. 1978/79:141, om redovisning av mervärdesskatt, m.m.
Prop. 1993/94:99, Ny mervärdesskattelag
Prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG
Prop. 1997/98:148, Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.
Prop. 1998/99:130, Ny bokföringslag m.m. (Del 1 och Del 2)
Prop. 2001/02:28, Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige
Prop. 2002/03:99, Det nya Skatteverket
Prop. 2003/04:26, Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
Prop. 2003/04:76, Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.

Regeringens lagrådsremiss den 11 mars 2004 med förslag om införande i IL den 1 juli 2004 av regler i enlighet med ränta/royaltydirektivet (2003/49/EG) om undantag från skattskyldighet för royalties som betalas till företag i andra EU-länder

SOU 1964:25 – (utredningen som ledde till införande av lag om mervärdesskatt 1969)
SOU 2002:74 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen (Del 1 och Del 2)

Fi2003/3465, finansdepartementets promemoria i juni 2003 Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

RSV S 1996:7, RSV:s rekommendationer (om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt ML)

RSV:s skrivelse 1999-12-09, dnr 11530-99/100 (om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på mottagaren) – ersatt av SKV:s skrivelse 2004-03-16 (dnr 130-256490-04/113)
RSV:s skrivelse 2000-02-09, dnr 8533-99/120 [Självfakturering ("self-billing")]
RSV:s skrivelse 2003-12-04, dnr 10435-03/110 (om nya faktureringsreglerna i ML)
SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 151294-04/113 (om nya faktureringsreglerna i ML)
SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (om nya faktureringsreglerna i ML)

SKV:s skrivelse 2004-03-16, dnr 130-256490-04/113 (om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på mottagaren eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning) – har ersatt RSV:s skrivelse 1999-12-09 (dnr 11530-99/100)
SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (om nya faktureringsreglerna i ML)

BFN:s rekommendation R 2 Gemensam verifikation
BFNAR 2001:2, BFN:s allmänna råd om löpande bokföring

Sveriges advokatsamfunds remissvar 2003-08-20 över regeringens promemoria Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt (Fi2003/3465) [återges under Artiklar på hemsidan www.forssen.info]

EG:s FÖRDRAG OCH RÅDSDIREKTIV SAMT INTERNATIONELLA KONVENTIONER

EG-fördraget [Romfördraget från 1958, det grundläggande fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EEG), EEG bytte namn till Ruopeiska gemenskaperna (EG) genom Maastrichtfördraget 1992]
EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) – om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter
EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG)
EG:s moder-dotterbolagsdirektiv (90/435/EEG)
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – fullständig titel: ”RÅDETS SJÄTTE DIREKTIV av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund”
Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, som är svensk lag (SFS 1990:313)
Maastrichtfördraget 1992 (traktatfäste Den europeiska unionen av år 1993, EU)
Rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (’faktureringsdirektivet’)
Rådets direktiv den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG)
Rådets direktiv den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG)
Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92

RÄTTSFALL

EG-domstolen

[Aktuellt EG-land anges med landkod (BE, Belgien; DE, Tyskland; NL, Nederländerna; SE, Sverige) och närmast berörda materiella ämnesområde/-n i domen anges med förkortningarna (Br, brottmål/straffrätt; M, mervärdesskatt; Sop, social politik (arbetsrätt etc); Tu, tullrätt; Vm, varumärkesrätt)]

107/76 (Hoffman-La Rouche), DE [Vm]
89/81 (Hong-Kong Trade), NL [M]
14/83 (von Colson och Kamann), DE [Sop]
165/86 (Intiem), NL [M]

förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), BE [M]
C-342/87 (Genius Holding BV), NL [M]
320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), NL [M]
C-230/94 (Enkler), DE [M]
C-85/95 (Reisdorf), DE [M]
C-141/96 (Langhorst), DE [M]
C-99/00 (Lyckeskog), SE [Br/Tu]
C-90/02 (Bockemühl), DE [M]

Svenska

[Skatteslag som berörs i fallen anges med förkortningarna I för inkomstskatt
respektive M för mervärdesskatt]

RÅ 1998 Ref 10 [I]
RÅ 1999 Ref 16 (en av fyra s.k. periodiseringsdomar i regeringsrätten 1999-03-25,
övriga tre: regeringsrättens mål nr 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997) [M]
RÅ 2002 Not 108 [M]
RÅ 2003 Ref 32 [M]
Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 (mål nr 6461-6462-1996, Avd. 7),
överklagad, ej prövningstillstånd [M]
RÅ 2003 Ref 102 (regeringsrättens mål nr 470-471-2002) [M]