



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johan Nilsson

Nya Faktureringsregler
-Implementeringen av direktiv 2001/115/EG i
svensk lag

Examensarbete
20 poäng

Christina Moell

Skatterätt

VT 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Disposition	6
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Metod och material	6
2 MERVÄRDESSKATTEN, EN INTRODUKTION	8
2.1 Mervärdesskattens karaktäristik	8
2.2 Historisk sammanfattning	8
2.3 Svenska regler	9
2.3.1 Skattskyldig	9
2.4 Utrikeshandel, EU och mervärdesskatten	13
2.4.1 Utrikeshandel	14
2.4.2 Gemenskapsinterna förvärv	15
2.4.2.1 Näringsidkare	15
2.4.2.2 Privatpersoner Icke skattskyldiga näringsidkare	15
2.4.3 Förvärv av tjänster inom den Europeiska Gemenskapen	16
2.4.4 Försäljning till EG-land	16
2.4.4.1 Tjänster	16
2.4.5 Export och import utanför EU	17
2.5 Elektronisk handel	17
2.5.1 Olika typer av elektronisk handel	17
2.5.2 Plats för omsättning	18
3 FAKTURERING	19
3.1 Faktureringskyldigheten	19
3.2 Fakturans innehåll	20
3.3 Faktureringsformer	22

3.3.1	Vem fakturerar?	22
3.3.2	Fakturor som rör flera affärshändelser	23
3.3.3	Fysisk eller elektronisk faktura?	23
3.3.4	Två eller flera valutor	23
3.4	Säkerställande av fakturans sanningshalt	24
3.4.1	Regler i skattebetalningslagen	24
3.4.2	Regler i bokföringslagen	24
3.5	Sammanfattning	25
4	DIREKTIV 2001/115/EG	26
4.1	Bakgrund	26
4.2	Faktureringsdirektivet 2001/115/EG	27
4.2.1	Faktureringsskyldighet	27
4.2.1.1	Outsourcing och self-billing	28
4.2.1.2	Undantag från faktureringsskyldigheten	29
4.2.2	Fakturans innehåll	29
4.2.3	Fakturans form	32
4.2.3.1	Elektronisk signatur	33
4.2.3.2	Elektroniskt datautbyte (EDI)	33
4.2.4	Lagring och bevarande av faktura	34
4.2.4.1	Skyldighet att lagra faktura	34
4.2.4.2	Hur garanteras fakturans äkthet?	34
5	IMPLEMENTERINGEN AV DIREKTIV 2001/115/EG	36
5.1	Faktureringsskyldigheten	36
5.1.1	Självfakturering (self-billing)	36
5.1.2	Utläggning av faktureringsfunktionen (outsourcing)	37
5.1.3	Faktureringsskyldighetens omfattning	37
5.1.4	Tidsgräns vid fakturering	38
5.2	Fakturans Innehåll	39
5.2.1	Förenklad faktura i vissa fall	40
5.2.2	Samlingsfaktura	41
5.2.3	Ändringsdokument till faktura	41
5.2.4	Valuta i faktura	41
5.2.5	Fakturans språk	42
5.3	Fakturans form	42
5.4	Lagring och bevarande av fakturan	43
5.4.1	Skyldighet att lagra faktura	43
5.4.2	Platsen för lagring av faktura	43
5.4.3	Garanti för fakturans äkthet, lagringstid och lagringsform	44
5.5	Avslutande kommentar	45
BILAGA A		48
LITTERATURFÖRTECKNING		51

Sammanfattning

Detta är ett examensarbete inom det skatterättsliga området. Dess huvudsyfte är att ur skatterättslig synvinkel analysera de gemensamma reglerna för fakturering som finns i direktiv 2001/115/EG. Faktureringen har en stor betydelse på mervärdesskatteområdet och reglerna om fakturering följer i fotspåren på tidigare långtgående integration då det gäller regler för mervärdesskatt.

Arbetet ämnar spegla reglerna ur nationellt, mellanstatligt och överstatligt perspektiv. Det utgår i stora delar från den svenska implementeringen av reglerna som genomfördes år 2004.

Förord

Fakturan är ett slags verifieringsdokument som sammanfattar en handelstransaktion i dess slutskede. Fakturan presenterar vilken vara och vilken kvantitet som levererats till köparen av säljaren och det krav på ersättning som därigenom har uppstått.

Fakturan har därigenom ett antal egenskaper som gör att den kan användas som underlag vid ett flertal situationer. Vid krav från säljaren på betalning kan denne uppvisa fakturan som ett dokument som påvisar att köparen står i skuld till säljaren. Fakturan kan också användas som dokumentation till grund för mervärdesbeskattning eller för att fastställa rätt till avräkning av sådan skatt.

Det står alltså klart att fakturan står som garanti vid ett flertal ekonomiskt betingade situationer. Ur detta förhållande kan man konstatera att risken för avsiktlig manipulering kan vara stor. Det måste således finnas krav på en faktura som fastställer dess äkthet, sanningshalt och bevarande.

Den ökande internationella handeln, som har sitt ursprung bland annat i den ökade integrationen av de europeiska staterna och den ökade elektroniska handeln, ställer naturligtvis ytterligare krav på vilka kvalitéer en faktura bör uppbära för att bereda säkerhet i förhållandet mellan säljare och köpare, men också i förhållandet mellan myndighet och skattskyldig då det gäller mervärdesskatt.

Integrationen på mervärdesskatteområdet inom EU är omfattande. Det sjätte mervärdesskattedirektivet¹, som reglerar mervärdesskatt inom unionen, är ett relativt detaljerat dokument och sätter upp de gemensamma ramarna inom samarbetet. Mervärdesskatten har också en speciell ställning inom EU eftersom medlemsavgiften beräknas med utgångspunkt i skattebasen för mervärdesskatt i respektive länder.

Behovet av gemensamma regler som säkerställer kvaliteten hos en faktura är alltså stort och regler på området har framställts inom den europeiska gemenskapen. Direktiv 2001/115/EG är en ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering då det gäller mervärdesskatt.

Reglerna i direktivet har vid årsskiftet 2003/2004 implementerats i svensk lag. Detta examensarbete skall belysa de aktuella reglerna och förklara deras roll i mellanstatligt, nationellt och överstatligt perspektiv.

¹ 77/388/EEG.

Författaren skulle också vilja passa på att tacka Christina Moell för kommentarer och synpunkter, vilka har varit till hjälpt vid tillkomsten av detta arbete.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
EDI	Electronic Data Interchange
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
Gif	Gemenskapsinterna förvärv
IL	Inkomstskattelagen
ML	Mervärdesskattelagen
OECD	Organization for Economic Co-operation
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
SbetL	Skattebetalningslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Handeln mellan länderna inom EU har ökat de senaste åren genom att handelshinder har monterats ned och den elektroniska handeln gjort sitt intåg på marknaden. Detta har ställt krav på gemensamma regler på bland annat skatteområdet för att förhindra att ländernas olikheter i beskattning utnyttjas i otillbörliga syften.

Det skatteområde inom vilket man har kommit längst är de indirekta skatterna och däri innefattas även mervärdesskatten. Mervärdesskatten har också en speciell betydelse i EU sammanhang då medlemsavgiften baseras på skattebasen för mervärdesskatt.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet är hörnpelaren i denna strävan om gemensamma regler och det är ett detaljerat direktiv som innefattar många konkreta krav på de olika ländernas lagstiftning. I och med att gemensamma regler för mervärdesskatt har införts blir det också av stor betydelse att en något så när gemensam standard för fakturor kommer till stånd eftersom beskattningen på området tar sina uppgifter från fakturahandlingen.

Fakturan är på sätt och vis ett slutdokument över en ekonomisk transaktion och i egenskap av detta kan fakturan i ett antal sammanhang, däribland vid beskattning, bli utsatt för manipulation. Det kan röra sig om fakturor som inte härstammar ur ett reellt förhållande utan är påhittade. Det kan också röra sig om att uppgifter ändras eller att vitala uppgifter i fakturan inte sparas. Den nya informationstekniken ställer upp ytterligare krav på detta område då elektroniska fakturor måste garanteras ett likvärdigt skydd som vanliga, fysiska, fakturor. Det måste således finnas regler som garanterar fakturans kvaliteter samt att dessa regler är gemensamma inom EU. Som svar på dessa krav kom direktiv 2001/115/EG som avsåg att garantera fakturorna en viss kvalitet och dessutom precisera kraven för elektroniska fakturor. Vid årsskiftet 2003/2004 implementerades dessa regler i svensk lagstiftning.

1.2 Syfte

Det här arbetet syftar till att beskriva de nya reglerna rörande fakturor och fakturering och analysera dem utifrån ett skatterättsligt perspektiv. Faktureringsreglerna och de tillhörande problemområdena skall belysas ur ett nationellt, internationellt och EG-rättsligt perspektiv. Arbetet kommer även i viss mån anknyta till de regler som uppkommit då det gäller elektronisk handel på mervärdesskattens område.

Reglerna beskrivs utifrån ett svenskt perspektiv men med beaktande av EU-medlemskapet samt, som ovan nämnts, utifrån direkta EU perspektiv.

1.3 Disposition

Arbetet inleds med en introduktion till mervärdesskatteområdet i allmänhet och det europeiska perspektivet i synnerhet. En kort introduktion till de mervärdesskatterättsliga perspektiven på elektronisk handel ingår också i detta avsnitt.

Därefter följer en introduktion till reglerna om fakturering, deras framarbetande, betydelse och olika problemområden.

Dessa introduktioner följs sedan av en analys av EG- direktivet² där innehåll och problem på de mellanstatliga och internationella områdena belyses.

Den avslutande delen av arbetet ägnas åt den svenska implementeringen av reglerna om fakturering, de nationella perspektiven och reglernas utformning i förhållande till den internationella miljön i vilken de existerar.

1.4 Avgränsningar

Den primära avgränsningen i detta arbete är tidsmässig. Arbetet kommer inte att, förutom undantagsvis, vara tillbakablickande i någon större omfattning. Sektioner med långt tillbakablickande historiska perspektiv kommer således att förekomma sparsamt.

Den avgränsning som i övrigt framträder är den att arbetet i första hand utgår från att beskriva problemet ur en svensk synvinkel som medlem i EU och därmed isolerar problemet och undviker en analys ur en mer allomfattande internationell synvinkel. Internationella aspekter på problemet kommer naturligtvis att redogöras för där de är relevanta, men arbetet är begränsat på detta område.

1.5 Metod och material

Grunderna för det här arbetet är vanlig juridisk metodik. Mycket av informationen är hämtad ur lagtext och förarbeten. Även skattetidskrifter har använts som faktabas i arbetet, främst då det gäller bakgrunden.

² 2001/115/EG.

Det enda egentliga avsteg som gjorts utifrån denna metodik har varit då det gäller problemdefinitionen på området, då jag istället valt att, främst genom Internet, söka efter företagare och intresseorganisationers syn på problemet och sedan utifrån detta problem analyserat reglerna. En viss belysning av problemområden kan, och har, naturligtvis inhämtats genom förarbeten. Den stora fördelen med att även söka efter annan information är att man också kan få praktiska exempel på problem som faktiskt har uppstått efter en reglering, inte bara de som uppmärksammas innan. För detta ändamål kan också skattetidskrifter vara en stor hjälp.

2 Mervärdesskatten, en introduktion

2.1 Mervärdesskattens karaktäristik

Mervärdesskatten är en skatt på konsumtion och som sådan en indirekt skatt. De som är skyldiga att betala skatt, *de skatteskyldiga*, är dock ej de som i slutändan får stå för kostnaden. Denna övervältras genom produktions- och distributionsled till slutkonsumenten som betalar det mervärde, och beskattningen av detta mervärde, som har uppkommit genom leden. Man brukar säga att konsumenterna är *skattebärare*.

Mervärdesskatten är en *allmän* konsumtionsskatt eftersom den utgår på alla varor, det finns dock undantag, och inte bara på särskilda varor och tjänster. Viktigt att påpeka i detta sammanhang är alltså att denna skatt enbart påverkar konsumtion och inte, direkt, sparande; till skillnad från inkomstskatter.

Mervärdesskatten är inte progressiv och man kan därför med visst belägg påstå att den inte följer principen om skattebetalningsförmåga. Skattesatsen är lika hög för den som har en liten inkomst som för höginkomsttagaren. Sett ur ett ekonomiskt perspektiv har alltså en låginkomsttagare högre skatt än en person med högre inkomst eftersom utgiften proportionellt är större för denne. Lagstiftaren har försökt att förekomma detta asymmetriska problem genom att mildra beskattningen på sådana områden som anses viktiga för basförsörjningen, till exempel boende.

Variationer i skattesatserna behöver inte nödvändigtvis vara fördelningspolitiskt betingade. Exempelvis har vissa kulturella verksamheter en lägre skattesats eftersom man velat stödja sådan verksamhet.

2.2 Historisk sammanfattning

Mervärdesskatten introducerades i Sverige 1969 och ersatte då omsättningsskatten, omsen. Skattesatsen har sedan dess successivt stigit och skattebasen har breddats. Mervärdesskatten är idag en av statens viktigaste inkomstkällor³.

På senare tid, sedan 1994 och Sveriges inträde i EU, har det mesta arbetet på mervärdesskatteområdet gått ut på att harmonisera de svenska reglerna

³ Enligt årsredovisningen för staten år 2003 härrör 199 miljarder av ca 800 miljarder som Svenska staten får in från punktskatter och mervärdesskatt.

utifrån de mervärdesskatteregler som numera finns samlade i det sjätte mervärdesskattedirektivet⁴. Detta kräver att alla länder i EU skall ha en mervärdesskatt samt detaljerade föreskrifter om hur denna skall utformas. Anledningen till att utformningen av konsumtionsskatterna inte kan överlämnas till de enskilda staterna är risken för att skattekonkurrens mellan medlemsländerna finns om man lämnar frågan oreglerad. Dessutom är som tidigare nämnts skattebasen för mervärdesskatt grunden för beräkningen av medlemsavgiften till EU.

Sverige har idag en av de högsta skattesatserna i Europa då det gäller mervärdesskatt⁵.

2.3 Svenska regler

Nedan skall i korthet redogöras för de svenska reglerna då det gäller mervärdesskatt. Redogörelsen går inte in på detaljer utan ger mer allmän beskrivning av reglerna med mer precisa hänvisningar där det är motiverat.

De svenska reglerna gällande mervärdesskatt återfinns i lagen (1994:200) om mervärdesskatt (hädanefter ML). Regler om redovisning och betalning finns i lagen (1997:483) om skattebetalning (hädanefter SbetL).

2.3.1 Skattskyldig

Skattskyldig för mervärdesskatt kan i Sverige, som huvudregel, alla fysiska och juridiska personer vara om de uppfyller de krav som finns i lagen för att skattskyldighet skall inträda. Skattskyldig⁶ är man således om man omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i yrkesmässig verksamhet inom landet.

Begreppet skattskyldig definieras i kapitel 1 ML. Begreppet innefattar den som tillför varorna ett *mervärde*, konsumenter är således inte skattskyldiga till mervärdesskatt. I sjätte kapitlet 1 § och 2 § ML definieras skattskyldigheten för olika typer av juridiska personer. Att uppmärksamma är att skattskyldighet enligt ML kan skilja sig från skattskyldighet till inkomstskatt; handelsbolag beskattas till exempel för mervärdesskatt som subjekt medan det är de individuella ägarna som beskattas vid inkomstskatt. Skattskyldighet kan också erhållas innan ett företag börjat omsätta⁷ sina varor, detta görs genom en ansökan till myndighet. Anledningen till detta är att nystartade företag som ännu inte har en omsättning vill kunna dra av ingående mervärdesskatt.

⁴ 77/388/EEG.

⁵ http://www.rsv.se/skatter/moms/momsskattesatser_eu.html.

⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 1 kap. 1§ p.1.

⁷ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 10 kap. 9§.

2.3.2 Omsättning

Vad som avses med omsättning finns att utläsa i kapitel 2 och kan i korthet sägas omfatta försäljning, tillhandahållande och uttag av tjänst mot ersättning eller ett byte⁸. Bidrag utan motprestation är således inte skattepliktigt.

Omsättningen är skattepliktig som sagts ovan, dock finns vissa undantag presenterade i kapitlet 3. Skatteskyldig får som huvudregel dra av ingående mervärdesskatt och icke skatteskyldig ej får dra av ingående mervärdesskatt. Vissa undantag finns dock där icke skatteskyldiga får avdragsrätt⁹. De verksamheter som är undantagna från skatteskyldighet i kapitel 3 ML är olika transaktioner på bland annat fastighetsområdet¹⁰, sjukvård¹¹, utbildning¹² och finansiella tjänster¹³.

Skattepliktig är omsättning inom landet. Frågor som rör platsen för omsättning regleras därför i kapitel 5.

2.3.3 Yrkesmässig verksamhet

Definitionen av yrkesmässig verksamhet återfinns i kapitel 4. Som huvudregel gäller att yrkesmässig verksamhet svarar mot begreppet näringsverksamhet¹⁴ i Inkomstskattelagen¹⁵.

Denna definition har även sträckts lite längre för att fånga in olika verksamheter som inte upptas av reglerna i IL som exempelvis utländska företagare, stat, kommun och annan med näringsverksamhet jämförlig omsättning av varor och tjänster. Denna utvidgning är viktig för att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan olika företagsformer från mervärdesskattesynpunkt.

2.3.4 Beräkning av mervärdesskatten

Reglerna för skattesatser och beskattningsunderlag finner man i kapitel 7. Som huvudregel debiteras mervärdesskatt med en skattesats på 25 % av beskattningsunderlaget¹⁶.

Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgör ersättningen som säljaren erhåller exklusive den del som utgör mervärdesskatt.

⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 2 kap. 1§.

⁹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 10 kap. 11§.

¹⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 3 kap. 2-3§§.

¹¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 3 kap. 4-7§§.

¹² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 3 kap. 8§.

¹³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 3 kap. 9-10§§.

¹⁴ Lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 4 kap. 1-3§§.

¹⁵ lagen (1 999:1229) om inkomstskatt 13 kap.

¹⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 7 kap. 1§.

Beskattningsunderlaget definieras som beskattningsvärdet, det vill säga ersättningen vid en omsättning inklusive mervärdesskatt¹⁷, minskat med 20 % vid en skattesats på 25 %.

Ränta är inte en del av beskattningsvärdet. Som ränta definieras här endast sådana kreditkostnader som uppkommit efter leverans respektive tillhandahållande av varan eller tjänsten.

Det finns utöver huvudregeln om 25 % även två lägre skattesatser om 12 respektive 6 %¹⁸. Skattesatsen på 12 % gäller för bland annat för hotellrum, personalbefodran och livsmedel. Anledningen till de lägre skattesatserna här får sägas vara dels gynnande av turistbranschen och dels av fördelningspolitiska skäl. Den ännu lägre skattesatsen om 6 % gäller för tidningar och tjänster inom det kulturella området.

Vissa tjänster marginalbeskattas istället, till exempel näringsidkares försäljning av begagnade varor och resebyråverksamhet¹⁹. Anledningen till det är i det första fallet att det hade givit upphov till kumulationseffekter då näringsidkaren ej hade kunnat dra av ingående mervärdesskatt. I det andra fallet marginalbeskattar man på grund av att det endast skall vara värdet som resebyrå själv tillför som skall beskattas inte tjänster som den förmedlar, till exempel hotellrum i andra länder.

2.3.5 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt finns i kapitel 8. Vad som menas med ingående mervärdesskatt står angivet i 2 § i ovan nämnda kapitel. Vad som anges där är att ingående skatt för förvärvaren är den skatt som utgått för den som varan förvärvats av, således är den skatt som redovisas som utgående för försäljaren den skatt som redovisas som ingående för förvärvaren.

Huvudregeln för avdragsrätt på den ingående skatten är att skattskyldighet föreligger i den verksamhet till vilket det avdragsbetingande förvärvet hänförs²⁰. Om ingående mervärdesskatt under en period överstiger den utgående skall det överstigande beloppet betalas tillbaka till den skattskyldige²¹.

Ett speciellt undantag för kravet att avdrag endast kan göras i den verksamhet som är skattepliktig är reglerna för närstående företag i ML. Här uppnås neutralitet genom att ingående skatt i icke skattskyldigt företag i till exempel koncern får utnyttjas av skattskyldigt bolag inom samma

¹⁷ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 7 kap 3 §.

¹⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 7 kap. 1 §.

¹⁹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 9a kap resp. 9b kap.

²⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8 kap. 3§.

²¹ lagen (1 997:483) om skattebetalning 16 kap 7 §.

koncern²². Reglerna har dock ett väldigt begränsat användningsområde nuförtiden eftersom de flesta verksamheter är skattepliktiga. Dessutom finns möjligheten att behandla en företags grupp som en person i mervärdesskattesyfte²³. I Sverige är denna möjlighet begränsad till finans- och försäkringsbolag.

En yttre ram som begränsar avdragsrätten är det faktum att skatt för representation och dylikt inte är avdragsgill²⁴ om det är så att den skattskyldige saknar avdragsrätt enligt IL²⁵.

Ytterligare begränsningar gäller för blandade verksamheter då ett och samma företag bedriver både skattepliktig och skattefri verksamhetsdel. Avdraget måste då endast avse den skattekostnad som hänför sig till den skattepliktiga delen av verksamheten.

För vissa investeringsvaror finns även regler för att jämka avdragsrätten om det sker förändringar som aktualiserar en ökad eller en minskad avdragsrätt²⁶.

Möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt har dessutom utökats på så vis att en del verksamheter som inte är skattepliktiga ändå kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt²⁷, dessa verksamheter räknas upp i kapitel 3 ML.

2.3.6 Redovisningsregler

Den grundläggande skyldigheten²⁸ att betala mervärdesskatt uppstår när en vara levererats, tjänst tillhandahållits eller den som omsätter varan eller tjänsten dessförinnan fått en förskottsbetalning. Den som sålunda har en skyldighet att erlægga skatt ska redovisa sin utgående respektive ingående skatt för de perioder till vilken skatten är hänförlig²⁹. Reglerna för redovisning av mervärdesskatt återfinns i kapitel 13 ML, de talar om när skatt skall redovisas.

Utgående skatt skall redovisas för den period som den som omsatt varan enligt god redovisningssed bokfört eller borde ha bokfört omsättningen³⁰. Liknande regler gäller för den ingående skatten; den skall redovisas när den som omsatt varan enligt god redovisningssed skulle ha bokfört

²² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8 kap. 4 § första st.5 och andra st.

²³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 6a kap.

²⁴ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8 kap 9 § 2.

²⁵ lagen (1 999:1229) om inkomstskatt kap 9.

²⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8a kap.

²⁷ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 10 kap. 11 §.

²⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 1 kap. 3 §.

²⁹ lagen (1 997:483) om skattebetalning 10 kap 17 §.

³⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 13 kap. 6§ 1 st.

omsättningen³¹. Begreppet ”god redovisningssed” är en hänvisning till bokföringslagens (hädanefter BFL) bestämmelser. Det är alltså i denna lag vi finner bestämmelserna som styr när redovisning skall ske.

I BFL kan man läsa att ”... affärshändelse skall bokföras så snart det kan ske.”³². Detta har i praktiken utpekats till den tidpunkt då faktura eller liknande mottagits eller utfärdats³³ eller redan vid leveransen. Vid förskottsbetalningar inträder redovisningsskyldigheten redan vid uppbärandet av betalningen.

Den huvudregel som finns är således att skyldighet att redovisa mervärdesskatt inträder vid den tidpunkt då den aktuella omsättningen ska bokföras. Men vad händer om kunden inte kan betala, om priset sänks eller köpet går tillbaka?

Vid dessa tillfällen finns det en möjlighet för den skattskyldige att korrigera utgående mervärdesskatt genom ett motsvarande avdrag för förlusten³⁴.

Det finns enligt ML två sätt att redovisa mervärdesskatt. Man kan antingen använda sig av en speciell mervärdesskattedeclaration eller så kan man redovisa skatten i självdeklarationen för inkomstskatt. Den vanliga gränsen går vid ett beskattningsunderlag på högst en miljon kronor, under detta belopp ska man generellt använda självdeklarationen för inkomstskatt³⁵.

Vissa skattskyldiga är dock tvungna att alltid inlämna särskild mervärdesskattedeclaration. Detta är sådana skattskyldiga som till exempel inte kan inlämna självdeklaration, så som handelsbolag och vissa utländska skattesubjekt.

Om man är skyldig att avlämna särskild mervärdesskattedeclaration skall man registrera sig hos skattemyndigheten³⁶. Om man istället använder självdeklaration gäller de vanliga reglerna för självdeklaration. Särskild mervärdesskattedeclaration avlämnas till skattemyndigheten i redovisningsperioder om en månad. Tiden för avlämnandet är beroende av beskattningsunderlaget och finns i 10 kap. 18 § SbetL.

2.4 Utrikeshandel, EU och mervärdesskatten

I detta avsnitt behandlas reglerna som gäller för mervärdesskatt vid utrikeshandel, med en speciell inriktning på handeln inom den Europeiska Gemenskapen.

Som tidigare nämnts har på senare år de största förändringarna angående konsumtionsskatter i Sverige skett på grund av en anpassning till de regler

³¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 13 kap. 16 § 1st.

³² lagen (1 999:1078) om bokföring 5 kap. 2 §.

³³ Prop. 1998/99:130.

³⁴ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 13 kap. 24 §.

³⁵ lagen (1 997:483) om skattebetalning 10 kap. 31 §.

³⁶ lagen (1 997:483) om skattebetalning 3 kap. 2 §.

som framtagits inom samarbetet i den Europeiska Gemenskapen. Sveriges moms­lagstiftning bygger liksom hos de andra medlems­länderna på sjätte moms­direktivet³⁷. Trots denna gemensamma bas då det gäller lagstiftningen på mervärdesskatteområdet ser de faktiska reglerna i de olika medlems­länderna ofta olika ut. Vad detta beror på varierar från fall till fall; ibland är reglerna i direktivet frivilliga att tillämpa, vissa länder har dessutom fått undantag från en del. Den främsta orsaken är dock att direktivets regler i slutändan bara är riktlinjer för vissa resultat och det är de enskilda medlems­länderna som implementerar reglerna i sina inhemska lagar. Detta gör att vissa regler fått olika innebörd i olika länder.

Reglerna på mervärdesskatteområdet är således långt ifrån totalt harmoniserade, trots att arbetet med de indirekta skatterna har gått väldigt långt inom EU. Det pågår dock arbete för att ytterligare integrera reglerna inom EU. Reglerna på området utfärdas i direktiv och det krävs enhällighet för att fatta besluten. Detta bidrar till viss del till att försvåra arbetet med integrering av mervärdesskatte­reglerna.

Ett mål som ännu inte uppnåtts är att inom EU applicera ett regelsystem som tillämpar *ursprungsprincipen* (mer om detta nedan). Anledningen till att det misslyckas är medlems­ländernas oförmåga att komma överens om ett avräkningssystem som skulle korrigera den obalans som kan uppstå i och med införandet av nämnda system. Flera olika modeller har föreslagits och systemet skulle egentligen redan ha varit i bruk men som nämnts ovan har man inte uppnått konsensus då det gäller systemet.

2.4.1 Utrikeshandel

De flesta industrialiserade länder i världen använder någon typ av mervärdesskattesystem. De problem som uppkommer då det gäller mervärdesskatt är därför inte i grunden annorlunda än vid direkt beskattning.

Dubbelbeskattning och skattekonkurrens är potentiellt stora hinder mellan länder som har olika regelsystem.

Inom EU förekommer inte mervärdessbeskattning direkt vid gränspassagen, i och med att gränserna öppnades i samarbetet. Gentemot tredje land gäller inte lika generösa regler. Dock gäller huvudsakligen *destinationsprincipen* vid all utrikeshandel. Anledningen till det är att mervärdesskatten är en konsumtions­skatt så det är naturligt att man beskattar i det land där konsumtionen sker. Detta innebär att varor från utlandet påläggs svensk moms och vid export från Sverige så påläggs inte någon moms fast avdrag medges för erlagd ingående mervärdesskatt.

³⁷ 77/388/EEG.

2.4.2 Gemenskapsinterna förvärv

Omsättning av varor mellan EG-länder behandlas i bestämda fall som gemenskapsinterna förvärv (gif)³⁸. Bestämmelserna i Mervärdesskattelagen 2a kapitel anger vad som menas med gemenskapsinterna förvärv. Vad reglerna är till för är i huvudsak att bestämma om omsättning skett i Sverige eller utomlands³⁹ samt ange viss omsättning som undantagen från skatt⁴⁰.

2.4.2.1 Näringsidkare

Ett förvärv från ett annat EG-land av en mervärdesskatteskyldig näringsidkare skall behandlas som ett gemenskapsinternt förvärv⁴¹. För detta förvärv ska förvärvaren betala svensk mervärdesskatt⁴². Grunden för beräkningen av mervärdesskatten är ersättningen plus eventuella punktskatter som förvärvaren påförts i annat EU-land⁴³.

2.4.2.2 Privatpersoner Icke skattskyldiga näringsidkare

För förvärv i annat medlemsland av privatperson eller icke skattskyldig näringsidkare borde, enligt principen om mervärdesskatt som konsumtionsskatt, svensk konsumtionsskatt utgå på förvärvet. Men av förståeliga praktiska skäl så gäller det omvända som huvudregel; Om privatperson förvärvar vara från annat EG-land betalar han det landets mervärdesskatt.

Vissa undantag finns dock då även privatpersoner omfattas av reglerna för gemenskapsinterna förvärv. Förvärv av nytt transportmedel⁴⁴ från annat EG-land räknas alltid som ett gemenskapsinternt förvärv, och alltså ska svensk mervärdesskatt betalas⁴⁵. Begagnade bilar är per definition alltså undantagna från denna regel.

Även utländska postorderföretag ska beläggas med svensk moms om deras omsättning i Sverige överstiger ett belopp på 320 000 kronor eller om varan är punktskattepliktig⁴⁶.

³⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 2a kap.

³⁹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 5 kap.

⁴⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 3 kap.

⁴¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 2a kap. 2, 3 §§.

⁴² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 1kap. 1§, 2§ 5.

⁴³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 7 kap. 2§, 3§ 3.

⁴⁴ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 1 kap. 13 a §.

⁴⁵ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 2a kap. 3§ 1.

⁴⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 5 kap. 2§ 2 st.

2.4.3 Förvärv av tjänster inom den Europeiska Gemenskapen

Förvärvet av tjänster från andra EG-länder omfattas inte av reglerna för gemenskapsinterna förvärv.

Reglerna gällande tjänster finns angivna speciellt i ML⁴⁷ och behandlar vilka tjänster som förvärvats från utlandet som ska anses som omsatta här i landet. Dessa tjänster är bland annat transport, fastighets- intellektuella och förmedlingstjänster. Reglerna behandlar även tjänster som utförts i flera länder.

Avsnittet har även en uppsamlingsregel för omsättning av tjänst⁴⁸. Regeln anger att tjänster, som tillhandahålls genom fast driftställe eller liknande i Sverige, skall vara att anse som omsatta här.

2.4.4 Försäljning till EG-land

Som nämnts ovan är principen vid export, och då också gällande gemenskapsinterna förvärv, den att svensk mervärdesskatt inte utgår⁴⁹. I lagreglerna har man istället valt att som huvudregel generellt ha en skatteplikt och sedan utforma reglerna genom undantag från denna huvudprincip.

Undantag vid export till EG-land gäller om köparen är näringsidkare och mervärdesskatteregistrerad i det landet. Jämförligt med de regler som gäller för svensk köpare vid gemenskapsinterna förvärv. För att inte öka försäljningspriset vid export så har man avdragsrätt på erlagd ingående mervärdesskatt på sådana varor⁵⁰.

För försäljning till privatpersoner i andra EG-länder gäller samma regler som för svenska personer som handlar från utlandet, det vill säga, att moms uttas i försäljningslandet. I detta fall Sverige.

2.4.4.1 Tjänster

Sådan omsättning av tjänster som inte kan anses äga rum i Sverige anses enligt lagen ske utomlands⁵¹ och därför ska i sådana fall svensk mervärdesskatt inte erläggas. De fall då tjänsterna anses omsatta här är definierade. Då det gäller gemenskapsinterna förvärv, anses inte tjänsten

⁴⁷ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 5 kap. 4-8 §§.

⁴⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 5 kap. 8 §.

⁴⁹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 3 kap. 30a-30g §§.

⁵⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 10 kap. 11 §.

⁵¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 5 kap. 1§.

omsatt i Sverige. Enligt dessa regler skall alltså inte svensk mervärdesskatt uttagas.

2.4.5 Export och import utanför EU

Vid export till länder utanför EU är reglerna liknande som för export till EU-länder, vid import däremot så skiljer sig reglerna åt.

Definitionen på import i ML är just att en vara förs in till Sverige från ett land utanför EU⁵². Skattskyldig för import av varor i lagens bemärkelse är den som är skyldig att betala tull för varorna enligt lagstiftningen, eller som hade haft denna skyldighet om varan varit tullbelagd⁵³. Den skattskyldige måste alltså erlägga mervärdesskatt till tullmyndigheten, men kan sedan dra av den. Detta blir dock en nackdel i jämförelse med import från EU-land.

2.5 Elektronisk handel

Eftersom en del av detta arbete skall behandla de nya reglerna angående elektroniska fakturor är det av vikt att bakgrunden till dessa regler presenteras. I detta avsnitt finns en kort historik samt en sammanfattning angående reglerna vid elektronisk handel.

De regler som finns för elektronisk handel är i stort sett desamma som för vanlig handel, alltså de regler som står presenterade i ML. Problemet uppstår snarare på definitionsplanet; vad utgör vara och vad utgör tjänst? I vilket land skall transaktionen anses genomförd? Frågorna blir mer komplicerade då man rör sig från det konkreta fysiska rummet till den abstrakta interaktionen som kännetecknar E-handeln.

2.5.1 Olika typer av elektronisk handel

Man skiljer på främst två typer av elektronisk handel; off-line och on-line handel. Off-line handel är när man till exempel beställer ett klädesplagg och betalar över Internet men vara levereras i den fysiska världen. On-line handel är när man beställer, betalar och levererar varan elektroniskt, till exempel om man beställer en elektronisk bok via Internet.

Off-line handel skapar som regel inte några skatterättsliga problem förutom den ökning av handel över gränserna som blir följd. Detta kan i och för sig skapa problem, men dessa problem är inte annat än indirekt relaterade till de elektroniska media som finns och lämnas således därhän.

⁵² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 2 kap. 1a §.

⁵³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 1 kap. 2 § 6a.

Det är vid on-line handel som de problem som uppstår vanligtvis kopplas till elektronisk handel. Detta har i grunden att göra med definitioner. Lagreglerna, både svenska och gemenskapsrättsliga, skiljer varor och tjänster åt och behandlar dem olika ur beskattningssynpunkt. I ML är varor alltid fysiska ting, men man kan inte leverera fysiska ting via elektronisk överföring, alltså utgör sådana varor, som om dom levererades fysiskt hade betraktats som varor, inte det då de levereras via till exempel Internet. De behandlas istället som tjänster.

2.5.2 Plats för omsättning

Som sagts tidigare så behandlas olika typer av tjänster olika då det gäller var de skall anses ha omsatts (se 2.4). Då handel sker on-line finns naturligtvis samma problem. Det är alltså inte alltid frågan om en telekommunikationstjänst bara för att den elektroniska varan överförs via dessa media, man får istället se till varje vara för sig.

Beskattningen av en vara kan ändra förutsättningarna för en affärshändelse drastiskt om beskattningen blir annan än den förutsedda. Det är därför viktigt att kunna bestämma vad det är för typ av tjänst som det handlar om så att man är medveten om beskattningssituationen innan transaktionen genomförs.

I lagen finns inga definitioner på vilka elektroniska tjänster som skall klassificeras som vad. Så därmed borde man ha skäl att anta att de bör behandlas efter de regler som gällt för samma tjänster som tillhandahålls icke-elektroniskt.

Problemet som då uppstår är naturligtvis; var skall tjänsten anses omsatt? En transaktion via exempelvis Internet kan ske med beställaren i ett land och tillhandahållaren i ett annat samtidigt som tjänsten förmedlas genom en eller flera mellanhänder med hemvist i andra länder. Lagtexten har inga konkreta svar på dessa frågor. Det är dock av största vikt att näringsidkare kan bedöma var i världen de faktiskt kan anses göra affärer så att de inte oförskyllt blir oönskat skattskyldiga i ett land. Det finns vissa vägledande regler på området som utarbetats av OECD, framförallt de kommentarer som finns till OECD:s skatteavtal⁵⁴ om dessa regler finns också mycket skrivet i doktrin och tidskrifter. Materialet är för omfattande för att redogöra för inom ramarna för detta arbete, så efter att ha belyst problemområdena i korthet hänvisas till litteratur som tar upp det specifika problemet i detalj⁵⁵.

⁵⁴ Artikel 5 OECD Tax Convention on income and on capital

⁵⁵ Se t.ex. E Alhager/C Eliasson SkatteNytt 2001 s.19

3 Fakturering

Mervärdesskattelagen innehåller en skyldighet att vid omsättning av varor eller tjänster utfärda faktura⁵⁶. Denna skyldighet är till för att skapa ett dokument som kan användas som underlag till redovisning och beskattning. Det används även som en kvittens mellan parterna i en transaktion, alltså ett dokument som fastställer att en affärshändelse verkligen inträffat. Dokumentationen av transaktionskedjan är en förutsättning för att moms-systemet ska fungera. Fakturan är således ett viktigt dokument för näringsidkaren.

I detta avsnitt presenteras de grundläggande reglerna gällande fakturering i svensk lag. Reglerna beskrivs med en tidsaspekt före förändringarna som infördes i och med implementeringen av EG-direktivet 2001/115/EG. Detta för att ge en bakgrund för de förändringar av lagstiftningen som kommer att presenteras senare i kapitel 5.

3.1 Faktureringskyldigheten

Mervärdesskattelagen ger skattskyldig rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt⁵⁷ förutsatt att han kan styrka sitt förvärv på det sätt som anges i ML⁵⁸. Detta styrks genom utfärdandet av en faktura eller jämförlig handling⁵⁹.

För att motsvara de krav som ställs på fakturan måste reglerna om vad fakturan ska innehålla och vilka transaktionstillfällen som kräver fakturering fastställas i lagtexten. I 11 kapitlet ML finns regler om för vilka transaktioner faktureringskyldighet föreligger, hur man ska fullgöra sin faktureringskyldighet och av vilken aktör den ska fullgöras.

Det föreligger en generell skyldighet att utfärda faktura för tillhandahållande av tjänst eller vara till både näringsidkare och privatpersoner såvida omsättningen medför skattskyldighet och görs mot ersättning⁶⁰. Skyldigheten att utfärda faktura gäller således inte för förvärvaren. Det finns vissa undantag till denna regel då förvärvaren är skattskyldig vilka definieras i 1 kap. 2 § 2-4b, till exempel, vid förvärv av vissa tjänster från utländsk företagare och förvärv av guld i investeringssyfte. Vidare måste även faktura utfärdas vid de tillfällen som räknas upp i 3 kapitlet 30a §, bland annat vid försäljning och transport till annat EG-land som annars undantas från skatteplikt, samt vid de fall då

⁵⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 1 §

⁵⁷ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8 kap. 3 §

⁵⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8 kap. 5 §

⁵⁹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8 kap. 17 §

⁶⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 2 §

varan transporteras av säljaren från Sverige till ett annat EG-land och säljaren är momsregistrerad där⁶¹.

Kapitel 3 § 30b innehåller en bestämmelse om att så kallad trepartshandel vid gemenskapsinterna förvärv i Sverige inte skall medföra skatteplikt för mellanhanden så till vida att denne utfärdar en speciell faktura⁶².

Faktureringskyldigheten gäller även för förskotts och a conto-betalningar, detta är på grund av att avdragsrätt och skattskyldighet uppkommer direkt vid sådana transaktioner; behovet av fakturering för att dokumentera transaktionskedjan är således lika stor som vid direkt betalning.

Det finns till dessa regler ytterligare några som tar upp faktureringskyldigheten vid speciella omständigheter. Till exempel finns sådan skyldighet vid omsättning av fastighet som medför avdragsrätt för köparen, enligt 8 kapitlet 3 § ML, om det är så att köparen begär att faktura ska utställas⁶³.

Det finns även undantag till den generella faktureringskyldigheten. Det ena undantaget är vid omsättning mellan köpare och säljare där avräkning sker genom avräkningsnota. Avräkningsnotan ersätter i dessa fall fakturan och skall innehålla samma uppgifter som en faktura. Det andra fallet⁶⁴ där fakturering ej är nödvändig är vid förskotts eller a conto-betalning där byggtreprenören får avvakta med att redovisa mervärdesskatt till en period om två månader efter det att slutbesiktning är gjord⁶⁵.

3.2 Fakturans innehåll

Ovan beskrevs reglerna då det gällde skyldigheten, och undantagen, att upprätta en faktura. Men vad skall då en faktura innehålla? Även detta är reglerat i Mervärdesskattelagen 11 kapitel.

Enligt 11 kap 5 § i Mervärdesskattelagen måste en faktura innehålla följande uppgifter:

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats, utom i fråga om faktura eller jämförlig handling som avses i 2 a § första stycket 1 ML (s.k. omvänd skattskyldighet där säljaren inte utfärdar en faktura med mervärdesskatt utan köparen redovisar skatten på det fakturerade värdet som utgående skatt)
3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,

⁶¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 5 kap. 2a §

⁶² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 5a §

⁶³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 3 §

⁶⁴ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 4 § 2

⁶⁵ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 13 kap. 14 §

5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift,
7. det förhållandet att skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b, och
8. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Om det är frågan om ett mindre belopp får bestämmelserna i 3-5 punkten frångås⁶⁶. Definitionen på summan av beloppet anges inte i lagtexten, men i RSV: s Handledning för mervärdesskatt⁶⁷ har siffran angetts till 500 svenska kronor. Efter ansökan kan även skatteverket medge undantag till att ange mottagare för fakturan om detta är motiverat med hänsyn till den skattskyldiges verksamhet.

Vid de tillfällen, se ovan, då köparen är skyldig att erlagga mervärdesskatt skall på fakturan anges inte bara säljarens utan också köparens registreringsnummer till mervärdesskatt⁶⁸. Detta krävs för att det skall vara möjligt att kontrollera huruvida köparen är registrerad för mervärdesskatt, vilket är ett krav för att omvänd skattskyldighet skall gälla. Detsamma gäller alltså vid beskattning av nytt transportmedel och är en förutsättning i fall varan därmed inte skall beskattas hos säljaren.

Vid sådan trepartshandel som är undantagen skattskyldighet, se ovan, skall detta anges på fakturan för att på så sätt påvisa att skattskyldigheten inte skall hamna på förvärvaren utan på slutkunden⁶⁹.

Om ett förvärv av en fastighet medger avdragsrätt till köparen på grund av att säljaren tillfört fastigheten tjänster i sin byggnadsrörelse utan att sedan ta denna i bruk⁷⁰, skall fakturan innehålla uppgifter om den utgående skatt säljaren har eller skall redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Innehållet i avräkningsnota, som kan ersätta faktura, finns också specificerat i ML⁷¹. Dessa regler syftar tillbaka på de regler som gäller för fakturering det vill säga en avräkningsnota måste innehålla allt som en faktura innehåller⁷² undantaget i vissa fall skyldighet till att ange person eller organisationsnummer⁷³. Innehållet i en avräkningsnota som jämkats vid

⁶⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 5 § 2st.

⁶⁷ RSV Handledning för mervärdesskatt 2003 s. 402

⁶⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 5 a, 5 b §§

⁶⁹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 5 a § 2 st.

⁷⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 8 kap. 4 § 1st. 4

⁷¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 6 §

⁷² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 5 § 1 st.

⁷³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 6 § 2 st.

överlåtelse av investeringsvara⁷⁴ och innehållet i kreditnota⁷⁵ finns också preciserat.

Om fakturan gäller handel med annat EU-land måste både säljarens och köparens registreringsnummer för mervärdesskatt anges⁷⁶ till skillnad från vanlig handel då endast den skattskyldiges registreringsnummer⁷⁷ behöver anges.

Företag som tillhör en mervärdesskattegrupp (6a kapitlet ML) måste med handel utanför företagsgruppen ange namnet på det egna företaget på fakturan men ska använda gruppchefens registreringsnummer för mervärdesskatt på fakturan⁷⁸.

Vad fakturan ska innehålla kan också påverkas av andra lagar än ML. Bokföringslagen (BFL) innehåller till exempel regler för vad en *verifikation* skall innehålla. En verifikation är ett dokument som skall dokumentera affärshändelser. En faktura omfattas även av dessa regler. Att nämna här är att exempelvis affärsgrundande handlingar måste anges samt var dessa finns tillgängliga⁷⁹.

Aktiebolagslagen (ABL) ställer upp vissa särskilda krav för aktiebolags fakturor, nämligen att de måste innehålla bolags namn, säte och organisationsnummer⁸⁰.

3.3 Faktureringsformer

Typexemplet för fakturering är att säljaren fakturerar köparen för en enskild, inhemsk affärshändelse, med en fysisk faktura, som denne betalar. På marknaden där kraven är varierande har ett flertal förfaranden utvecklats som inte stämmer in på detta typexempel. Då faktureringen avviker från ovan nämnda typexempel kan det vara intressant att veta hur reglerna gäller för dessa andra fakturor. Nedan presenteras några speciella fall som man bör känna till.

3.3.1 Vem fakturerar?

Då det gäller vem som skall framställa fakturan är det främst två begrepp som är intressanta; *self-billing*, då köparen själv framställer fakturan, och *outsourcing*, då faktureringen görs av tredje person.

⁷⁴ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 11 §

⁷⁵ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 8 §

⁷⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 5a §

⁷⁷ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 5 § 1 st. 6

⁷⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 1a §

⁷⁹ lagen (1 999:1078) om bokföring 5 kap 7 §

⁸⁰ lagen (1975:1385) om Aktiebolag

Det fanns inga regler i ML för dessa förfaranden innan implementeringen, men de förekom i omfattande grad på marknaden. RSV har godkänt dessa metoder⁸¹ med hänvisning till att det i lagen inte krävs upprättande av faktura om köparen vid en omsättning, för vilken det görs en avräkning mellan säljaren och köparen, upprättat en avräkningsnota⁸².

3.3.2 Fakturor som rör flera affärshändelser

I vissa fall kan det till synes vara otympligt och tidskrävande att upprätta ett flertal fakturor för transaktioner som är regelbundna och likartade. I stället för detta omständliga förfarande kan man upprätta en *samlingsfaktura*. I ML finns inga regler gällande samlingsfakturor, men bokföringslagens regler gällande verifikationer, se ovan, anger att det är möjligt att dokumentera en rad likartade affärshändelser genom en samlad verifikation⁸³. Enligt preciserande rekommendationer från bokföringsnämnden krävs att:

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

3.3.3 Fysisk eller elektronisk faktura?

Tidigare fanns i svensk lagstiftning inga regler angående elektronisk fakturering. RSV ansåg dock inte att något hinder fanns för överföring av fakturor på elektronisk väg så länge fakturorna uppfyllde de krav som finns i BFL och ML. I och med implementeringen i svensk lag av 2001/115/EG har detta förändrats, men detta tas upp i kapitel 4 och 5.

3.3.4 Två eller flera valutor

Om en faktura innehåller en annan valuta än den skattskyldiges redovisningsvaluta så ska i sådana fall mervärdesskatten anges i båda valutorna på fakturan. Det är naturligtvis nödvändigt att dessutom ange växelkurs mellan de båda valutorna⁸⁴. Har flertalet valutor angett den utgående mervärdesskatten skall den skattskyldige då han redovisar skatten ange det belopp som står med dennes egen redovisningsvaluta⁸⁵. Enligt BFL är redovisningsvaluta svenska kronor, dock undantas aktiebolag,

⁸¹ RSV Dnr 8533-99/120 Självfakturering

⁸² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 4 § 1

⁸³ lagen (1 999:1078) om bokföring 5 kap. 6 §

⁸⁴ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 5c §

⁸⁵ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 13 kap. 15a §

ekonomiska föreningar, sparbanker, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag vilka istället får använda euro. Vid redovisning av uppgifter för beskattning måste dock beloppet räknas om till svenska kronor. Reglerna för omräkningsförfarandet hittar man i omräkningslagen⁸⁶.

3.4 Säkerställande av fakturans sanningshalt

För att kunna försäkra sig om att innehållet i en faktura förblir oförändrat och korrekt bevarat finns regler som skall säkerställa detta. Dessa regler är de som återfinns i Skattebetalningslagen och Bokföringslagen angående bevarande och lagring av deklaraionsunderlag och räkenskapsinformation, vilket en faktura i denna bemärkelse är.

3.4.1 Regler i skattebetalningslagen

SBETL föreskriver att den som har en skyldighet att inlämna deklaraion i skälig omfattning måste, genom till exempel anteckningar, försäkra sig om att uppgifter som krävs för fullgörande av deklaraion eller beskattning finns att tillgå. Uppgifterna skall sparas oförändrade under sju år efter utgången av det kalenderår till vilka uppgifterna är relevanta enligt 14 kapitlet 2 § SBETL. Detta gäller alla som är skyldiga att inlämna deklaraion, även de som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen.

3.4.2 Regler i bokföringslagen

BFL innehåller regler för hur räkenskapsinformation skall bevaras. Det som gäller är att dokument som inkommit till företaget skall sparas i sitt ursprungliga skick⁸⁷. Detta innebär för en pappersfaktura att det är den mottagna fakturan specifikt som måste bevaras. Den får alltså inte ersättas med en uppgiftssammanställning, kopia eller något annat.

Då det gäller elektroniska fakturor står det i förarbetena⁸⁸ till BFL att pappersbaserat dokument, här faktura, inte heller får lagras elektroniskt. Vidare står att utläsa att elektroniska fakturor som antagit fysisk form skall bevaras i denna form. Med fysisk form avses till exempel om informationen inkommit på en optisk skiva eller liknande. Har den elektroniska fakturan inte antagit en fysisk form får den bevaras i elektronisk form samt anpassas till företagets eget informationssystem förutsatt att informationen inte förändras. Dessa regler gäller enligt vad som sägs i förarbetena inte bara för

⁸⁶ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande

⁸⁷ lagen (1 999:1078) om bokföring 7 kap. 1 §

⁸⁸ prop. 1998/99:130 s. 405

inkommen information utan även för räkenskaper som upprättas inom företaget.

3.5 Sammanfattning

Som nämndes i inledningen till detta kapitel är en hel del av reglerna som presenterats här inte längre aktuella i och med de nya reglerna som införts vid årsskiftet 2004 (se kapitel 5 för de aktuella förändringarna). De utgör dock en nödvändig bakgrund för att belysa dessa nya regler. Att uppmärksamma är särskilt att speciella regler för elektronisk fakturering och outsourcing/selfbilling saknas i de äldre bestämmelserna annat än som tillämpningar av redan befintliga lagregler.

4 Direktiv 2001/115/EG

I detta kapitel skall direktivet (2001/115/EG), som utgör bakgrunden för de nya svenska reglerna gällande fakturering, analyseras. Kapitlet inleds med en introduktion i problematiken som ledde till direktivets utarbetande. Därefter följer en analys av själva direktivet.

4.1 Bakgrund

Innan det aktuella direktivet⁸⁹ trädde i kraft fanns de regler som gällde fakturering i sjätte mervärdesskattedirektivets⁹⁰ artikel 22.3. Reglerna häri var generella och gav staterna en hel del frihet i utformningen av de nationella reglerna. Således var det, trots att samarbetet inom EG nåt längst på mervärdesskatteområdet, tidigare stora skillnader mellan medlemsstaterna då det gällde reglerna för fakturering. Områden som var särskilt problematiska var regler gällande elektronisk fakturering samt regler gällande outsourcing och self-billing. Vissa stater tillät inte detta alls medan andra hade en flexibel lagstiftning på dessa områden. EU-kommissionen valde att ta fasta på dessa olikheter gällande faktureringsreglerna och arbeta för att integrera de olika ländernas regler inom ramen för SLIM-initiativet⁹¹.

Vad som behövdes var förutom en harmonisering också en modernisering. Därför kom kommissionens förslag⁹² att innehålla regler för faktureringsskyldighet, elektroniska fakturor, krav på fakturans innehåll samt regler för self-billing och lagring av faktura.

Förslaget ändrade inte den grundläggande skyldigheten i det sjätte mervärdesskattedirektivets⁹³ för den skattskyldige att upprätta faktura men att regler för self-billing och outsourcing skulle inkluderas i direktivet. Dock skulle medlemsstaterna ha tillåtelse att ställa särskilda villkor vid sådan fakturering under förutsättning att dessa först underrättade kommissionen.

I förslaget valde kommissionen att inte definiera begreppet faktura utan föreslog istället att en handling skulle betraktas som en faktura om den uppfyllde kravet att innehålla vissa bestämda uppgifter. Man var tvungen att hitta en balans med en uppgiftsskyldighet som å ena sidan tillfredställde de fiskala intressena och å andra sidan kunna möta de affärsmässiga krav som ställs på en faktura. Kommissionen föreslog även att medlemsstaterna skulle ha möjlighet att frångå vissa av uppgiftsskyldigheterna om det rörde sig om mindre belopp.

⁸⁹ 2001/115/EG

⁹⁰ 77/388/EEG

⁹¹ ”Simpler legislation for the internal market”

⁹² EG-kommissionens förslag av den 17 november 2000, KOM(2000) 650

⁹³ 77/388/EEG

Förslaget fastställde en möjlighet för medlemsländerna att använda sig av samlingsfakturer med enda krav att det skulle röra sig om fakturer som utställdes med ett minimum om en gång i månaden.

Valutan i faktura skulle enligt kommissionens förslag kunna vara vilken som helst så länge utgående skatt angavs i den nationella valutan. Kommissionen föreslog också att medlemsländerna skulle ha möjlighet att uppställa krav på vilka språk som fick användas i fakturer.

Ett av de viktigaste inslagen i kommissionens förslag var att det i sjätte mervärdesskattedirektivet skulle finnas en uttrycklig regel om att det var tillåtet att överföra fakturer på elektronisk väg. För att säkerställa sanningshalt och bevarande krävdes att fakturan i dessa fall utrustades med en elektronisk signatur⁹⁴ samt att mottagaren i förväg underrättades om att fakturan skulle överföras genom elektroniskt medium.

En annan viktig fråga för kommissionen var frågan om lagring av fakturer. Man konstaterade att lagring torde kunna ske var som helst i vilken form som helst under förutsättning att den skattskyldige har omedelbar tillgång till uppgifterna samt att dessas sanningshalt och läsbarhet kan garanteras under den period som skyldighet att lagra uppgifterna finns. Elektroniska fakturer skulle kunna lagras på elektronisk väg tillsammans med den elektroniska signaturen. Man ville dock begränsa denna möjlighet i förhållande till stater med vilka medlemsländerna inte hade avtal om ömsesidigt rättslig assistens med samma räckvidd som finns inom EU.

4.2 Faktureringsdirektivet 2001/115/EG

Det nya faktureringsdirektiv, 2001/115/EG, som implementerades i svensk lag den 1 januari 2004 behandlar; faktureringskyldighet, fakturans innehåll, föreskriver rätten att använda sig av elektronisk faktura och regler om lagring och bevarande av fakturer. Nedan ska i tur och ordning direktivets innehåll belysas för att ge en grund för analys av den svenska implementeringen vilken behandlas i efterkommande kapitel 5.

4.2.1 Faktureringskyldighet

Så som ovan nämnts har inte de nya reglerna förändrat den grundläggande faktureringskyldigheten. Huvudregeln är densamma som tidigare, det vill säga att faktura skall utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som

⁹⁴ 1999/93/EG Art. 2.2

skattskyldig tillhandahåller åt annan skattskyldig eller icke skattskyldig juridisk person⁹⁵.

Skyldighet att utfärda faktura föreligger alltså oavsett om varan eller tjänsten som omsätts är skattepliktig eller inte. Skattskyldig är även förpliktigad att utfärda faktura för a konto betalning som erlagts innan varan/tjänsten levererats eller tillhandahållits⁹⁶.

Genom en formulering i 22.3a tredje stycket ges även medlemsländerna en möjlighet att utöka faktureringskyldigheten till andra än de som berörs av huvudregeln, till exempel privatpersoner. Fakturorna som skall utfärdas med hänvisning till denna regel kan ges en enklare utformning av medlemsstaterna.

4.2.1.1 Outsourcing och self-billing

Som nämnts ovan var en av de saker som direktivet syftade till att ställa upp regler för användandet av självfakturering (self-billing) och att lägga ut faktureringen på tredje man (outsourcing). Detta säkerställs genom formuleringen i direktivet⁹⁷, dock ställs det upp speciella regler både då det gäller när outsourcing respektive self-billing är tillåtet.

Då det gäller outsourcing krävs att det finns ett i förväg färdigt avtal mellan försäljaren och tredje man, samt att detta inkluderar ett förfarande där varje faktura godkänns av den skattskyldige som omsätter varan/tjänsten⁹⁸. Villkoren för denna procedur överlämnas till medlemsländerna att utforma.

Självfakturering är som sagt tillåten, men i direktivet⁹⁹ ges medlemsländerna möjlighet att ställa ytterligare krav på en sådan faktura såvida skattskyldig omsätter varor på deras territorium. Reglerna får dock inte variera beroende på var kunden är etablerad, eftersom detta går emot diskrimineringsförbudet inom EG. Om skattskyldig däremot är etablerad i ett land, med vilket det inte finns ett liknande avtal om rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd som finns inom EG¹⁰⁰, har medlemsstaterna möjlighet att ställa specifika krav.

Att notera är att ansvaret för att fakturan är korrekt inte övergår från den skattskyldige, enbart för att fakturan utarbetas av kund eller tredje part.

⁹⁵ 2001/115/EG art 22.3a.

⁹⁶ 2001/115/EG art 22.3a 2 st.

⁹⁷ 2001/115/EG art 22.3a.

⁹⁸ 2001/115/EG art 22.3a 8 st.

⁹⁹ 2001/115/EG art 22.3a 9 st.

¹⁰⁰ 76/308/EEG, 77/799/EEG samt rådets förordning (EEG) nr 218 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning.

4.2.1.2 Undantag från faktureringskyldigheten

De nya reglerna innehåller till skillnad från de äldre en möjlighet för medlemsstaterna att befria skattskyldiga från faktureringskyldigheten så vida omsättningen av varan/tjänsten är undantagen skatt (med eller utan återbetalning) som betalats tidigare enligt artikel 13, 28.2 a och 28.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet. Artikel 13 behandlar undantag från skatteplikt, artikel 28.2 a innebär att medlemsstaterna får ha kvar de undantag som gäller återbetalning av skatt som betalats i tidigare led och reducerade skattesatser som är lägre än direktivets minimiskattesats i artikel 12.3. 28.3 b hänvisar till en möjlighet att under en viss övergångsperiod behålla vissa undantag.

Det finns fortfarande möjlighet att undanta vissa specifika skattskyldiga från skyldigheter. Detta gäller dock endast de som är undantagna från skattskyldighet enligt artikel 13, eller undantagna från skattskyldighet vid export enligt artikel 15 samt skattskyldiga näringsidkare som undantas från skatteplikt enligt artikel 24 (småföretag).

Medlemsländerna ges även i direktiv 2001/115/EG, artikel 22.3 a fjärde stycket, en möjlighet att medge undantag från faktureringskyldigheten för en enskild transaktion. Den möjligheten fanns inte tidigare.

Andra undantag för faktureringskyldigheten är möjligheten att ålägga tidsfrist för upprättandet av fakturor¹⁰¹ samt möjligheten att utfärda samlingsfakturor¹⁰².

4.2.2 Fakturans innehåll

Direktivet har en extensiv reglering gällande vilka uppgifter en faktura måste innehålla. Så som ovan nämnts finns det intressekonflikter då det gäller informationsplikten på en faktura. Näringsidkarna vill ha en lättanvänd faktura som dessutom kan fungera som bevis för att en transaktion har skett, medan myndigheterna vill utforma fakturan främst efter det kontrollbehov som finns vid beskattningen. För att få en gemensam standard på fakturorna är uppräkningsen, av uppgifter som måste anges, i direktivet¹⁰³ uttömmande; medlemsstaterna får inte kräva andra eller fler uppgifter på fakturorna än just de som räknas upp:

- Datum för utfärdandet.
- Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan.

¹⁰¹ 2001/115/EG art 22.3a 6 st.

¹⁰² 2001/115/EG art 22.3a 7 st.

¹⁰³ 2001/115/EG art 22.3b 1 st.

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

Medlemsländerna får när det är nödvändigt för kontrolländamål kräva en översättning av fakturan till det egna språket, om det gäller varor eller tjänster som omsätts på deras territorium och fakturorna mottages av skattskyldiga på deras territorium.

I samråd med Mervärdesskattekomittén får medlemsländerna bevilja undantag från uppgiftsskyldigheten på en faktura¹⁰⁴ om det rör sig om ett mindre belopp, praxis inom en viss handel, administrativ praxis eller att den tekniska processen för att fullgöra uppgiftsskyldigheten blir alltför omfattande. Fakturan måste dock alltid innehålla:

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

Man får inte tillämpa denna förenklade metod om det rör sig om fakturor som behandlar gemenskapsintern omsättning, gemenskapsinterna förvärv, trepartshandel eller vid installation och sammansättning av varor då varor skickas eller transporteras av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person.

Om medlemsstaterna utökar faktureringskyldigheten enligt artikel 22.3 a tredje stycket, se ovan 4.2.1, får man för dessa fakturor ange en mildare uppgiftsskyldighet än de som annars ställs upp i direktivet¹⁰⁵.

Användandet av valuta i fakturan är enligt direktivet valfri¹⁰⁶ under förutsättning att det skattebelopp som skall utgå anges i den nationella valutan för den medlemsstat där omsättningen sker. Om en omräkning krävs skall denna göras efter vad som är stadgat i sjätte mervärdesskattedirektivet¹⁰⁷.

Medlemsstaterna ges också möjligheten¹⁰⁸ till att kräva en översättning till det nationella språket för fakturor som rör omsättning inom medlemsstaten, om detta är nödvändigt ur kontrollsynpunkt.

Det finns en möjlighet för medlemsstaterna att göra undantag för skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter på sådana dokument

¹⁰⁴ 2001/115/EG art 22.9 d.

¹⁰⁵ 2001/115/EG art 22.3 b, c och d.

¹⁰⁶ 2001/115/EG art 22.3 b 4 st.

¹⁰⁷ 77/388/EEG art. 11 c 2.

¹⁰⁸ 2001/115/EG art 22.3 b 5 st.

som hänvisar till faktura¹⁰⁹. Dessa dokument skall annars behandlas enligt huvudregeln.

4.2.3 Fakturans form

Som tidigare angetts hade kommissionen i sitt förslag¹¹⁰ talat för att elektroniska fakturor uttryckligen borde tillåtas i direktivet. Tidigare fanns i Sjätte mervärdesskattedirektivet en möjlighet för medlemsstaterna att godkänna elektronisk fakturering, men det man här ville uppnå var en gemensam och generell acceptans inom EU för elektronisk fakturering. Gemensamma regler ansågs också vara en garanti för att användandet av elektroniska fakturor skulle bli praktiskt möjligt mellan medlemsstaterna.

I direktivet infördes därför regler som garanterade rätten till användning av elektronisk faktura¹¹¹, under förutsättning att användningen godkänns av mottagaren. Medlemsstaterna får inte heller införa egna krav¹¹² då det gäller elektronisk fakturering utöver de som finns uppställda i direktivet. Det finns dock en regel som möjliggör för medlemsstaterna att kräva en förhandsanmälan vid elektronisk fakturering¹¹³. För omsättning som äger rum på medlemslands territorium från ett land med vilken medlemsstaten inte har något avtal om ömsesidigt rättsligt bistånd liknande det som finns inom EU kan dock medlemsstaten ställa särskilda krav¹¹⁴.

Medlemsstaterna skall godkänna överförda elektroniska fakturor med villkor att dessas integritet garanteras genom i direktivet uppräknade sätt:

– antingen genom en sådan avancerad elektronisk signatur som avses i artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer; medlemsstaterna får dock begära att den avancerade elektroniska signaturen baseras på ett kvalificerat certifikat och skapas av en säker anordning för skapande av signaturer enligt artikel 2.6 och 2.10 i det ovannämnda direktivet,

– eller genom ett elektroniskt datautbyte (EDI) enligt definitionen i artikel 2 i kommissionens rekommendation 1994/820/EG av den 19 oktober 1994 om det i avtalet om sådant datautbyte föreskrivs användning av förfaranden för att säkerställa uppgifternas äkthet och integritet; medlemsstaterna får dock, på villkor som de själva fastställer, kräva ett ytterligare sammanfattande dokument i pappersform. Fakturorna får dock sändas på elektronisk väg enligt andra metoder under förutsättning att den/de berörda medlemsstaten/medlemsstaterna godkänner detta.

¹⁰⁹ 2001/115/EG art 22.3a 5 st.

¹¹⁰ KOM (2000) 650 slutlig

¹¹¹ 2001/115/EG art 22.3 c

¹¹² 2001/115/EG art 22.3 e 2 st.

¹¹³ 2001/115/EG art 22.3 c 3 st.

¹¹⁴ 2001/115/EG art 22.3 c 5 st.

4.2.3.1 Elektronisk signatur

Vad är då en elektronisk signatur? Enligt direktiv 1999/93/EG¹¹⁵ är en elektronisk signatur data i elektronisk form som är sammanfogad eller logiskt förenad med annan elektronisk data och därigenom fungerar som en metod för att fastställa äkthet. En avancerad elektronisk signatur är enligt samma direktiv en elektronisk signatur som uppfyller följande krav:

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

Ovan nämndes att medlemsstaterna fick begära att den avancerade elektroniska signaturen baseras på ett kvalificerat certifikat och skapas av en säker anordning för skapande av signaturer enligt artikel 2.6 och 2.10 i direktivet¹¹⁶. Vad som däri definieras som ett kvalificerat certifikat är ett certifikat som uppfyller alla de krav som uppställs i bilaga 1 i direktivet samt utfärdas av en tillhandahållare av certifikattjänster som uppfyller kraven i bilaga 2 i direktivet¹¹⁷. En säker anordning för skapandet av signaturer måste i sin tur uppfylla kraven i direktivets bilaga 3 i direktivet¹¹⁸.

Alternativt till dessa metoder kan fakturorna tillåtas att skickas på elektronisk väg på annat sätt förutsatt att de berörda medlemsländerna godkänt förfarandet. EG-kommissionen kommer senast den 31 december 2008 att återkomma med en rapport, om lämpligheten i att ändra lagstiftningen rörande elektronisk fakturering med avseende på att ny teknik utvecklats¹¹⁹.

Då det gäller fakturor som sänds tillsammans på elektronisk väg och till samma mottagare, behöver inte uppgifter som är gemensamma för de olika fakturorna anges mer än en gång såvida all information är åtkomlig för varje enskild faktura.

4.2.3.2 Elektroniskt datautbyte (EDI)

Elektroniskt datautbyte (EDI) går ut på att två system som har en gemensam standard på filformat kommunicerar automatiskt. Fakturor som skickas från

¹¹⁵ 1999/93/EG art. 2.1.

¹¹⁶ 1999/93/EG.

¹¹⁷ Se bilaga A.

¹¹⁸ 1999/93/EG art. 2.6.

¹¹⁹ 2001/115/EG art 22.3 c 5 st.

säljare till köpare behandlas alltså automatiskt i dennes system. Utan att gå in på de tekniska aspekterna kan konstateras att detta system kan uppnå en hög grad av kostnadseffektivitet eftersom hanteringskostnaderna för informationen blir väldigt låg. Oftast kommunicerar EDI-system inte bara fakturor utan även annan information som order, prislistor och liknande saker.

För att möjliggöra kommunikation mellan flera företag som har olika standard används en outsourcingtjänst som benämns VAN –Value Added Network, en slags mellanhand som översätter kommunikationen mellan företag med olika standard.

4.2.4 Lagring och bevarande av faktura

Tidigare fanns regler i det sjätte mervärdesskattedirektivet gällande skyldigheten för skattskyldig att lagra utfärdade fakturor. I och med bland annat införandet av möjligheterna till self-billing och outsourcing måste reglerna ändras.

4.2.4.1 Skyldighet att lagra faktura

I faktureringsdirektivet anges att varje skattskyldig person skall se till att det finns kopior av de fakturor som han själv, kunden eller för hans räkning i hans namn tredje person utfärdat, samt kopior av alla fakturor som han har mottagit¹²⁰.

Lagringsplatsen får den skattskyldige själv bestämma så vida han utan dröjsmål kan ställa den lagrade informationen till behöriga myndigheters förfogan om detta skulle begäras. Om skattskyldig är etablerad utanför medlemsstaternas territorium och även hans lagringsplats ligger utanför medlemsstaternas territorium kan dessa ålägga skattskyldig att meddela dem lagringsplatsen.

Medlemsstaterna kan dessutom ålägga en skattskyldig som är etablerad på deras territorium att inom detta lagra de fakturor som ovan nämnts, om det är fallet att lagringen av den elektroniska informationen inte sker på sådant sätt att den är åtkomlig on-line. Det finns också möjlighet för medlemsstat att utöka lagringsskyldigheten till att omfatta icke skattskyldig person¹²¹

4.2.4.2 Hur garanteras fakturans äkthet?

¹²⁰ 2001/115/EG art 22.3 d.

¹²¹ 2001/115/EG art 22.3 d 7 st.

I direktivet¹²² finns också en skyldighet för skattskyldig att garantera fakturornas äkthet och innehållets integritet under lagringsperioden, Då det gäller sådana fakturor som skickats elektroniskt med andra metoder¹²³, gäller det att dessa måste vara läsbara under hela perioden och inte får ändras. Då det gäller själva tidsramen inom vilken en faktura som avser omsättning på medlemsstaternas territorium eller mottagande av fakturor av skattskyldiga inom deras territorium, skall lagras av en skattskyldig person är det medlemsländerna som skall fastställa denna period¹²⁴.

För att garantera äktheten hos lagrade fakturor får även medlemsländerna föreskriva att fakturorna lagras i den ursprungliga form de skickades i, antingen i pappersform eller i elektronisk form. Om fakturorna lagras elektroniskt kan medlemsländerna även kräva att de uppgifter som säkerställer varje fakturas integritet och äkthet lagras¹²⁵.

Medlemsstaterna får också ställa upp särskilda villkor som förbjuder eller begränsar lagring av fakturor i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande¹²⁶ den inom gemenskapen och en åtkomst som den uppställd i direktivet¹²⁷. Medlemsländerna får också möjligheten att föreskriva en skyldighet för skattskyldiga att lagra fakturor som mottages av icke skattskyldiga personer¹²⁸.

Till sist så garanteras medlemsländerna att sådana fakturor som utfärdas eller mottas på sådan elektronisk väg att uppgifterna blir tillgängliga on-line av skattskyldig som är etablerad inom landet, men lagras i annat medlemsland skall kunna tillgås på elektronisk väg¹²⁹. Detta gäller nedladdning och användning begränsat enbart av reglerna som gäller för detta i den stat där skattskyldig är etablerad och nödvändigheten av tillgång för medlemsstatens kontrollbehov.

¹²² 2001/115/EG art 22.3 d 3 st.

¹²³ 2001/115/EG art 22.3 c 3 st.

¹²⁴ 2001/115/EG art 22.3 d 4 st.

¹²⁵ 2001/115/EG art 22.3 d 5 st.

¹²⁶ 76/308/EEG, 77/799/EEG samt förordning (EEG) nr 218/92.

¹²⁷ 2001/115/EG art 22 a.

¹²⁸ 2001/115/EG art 22.3 d 7 st.

¹²⁹ 2001/115/EG art 22 a.

5 Implementeringen av direktiv 2001/115/EG

I föregående avsnitt behandlades reglerna i faktureringsdirektivet 2001/115/EG. Från och med den 1 januari 2004 har dessa regler blivit implementerade i svensk lag. Detta avsnitt ska belysa implementeringen mot bakgrund av direktivet och analysera huruvida de målsättningar under vilket direktivet utformades framträder i den svenska implementeringen.

5.1 Faktureringsskyldigheten

De grundläggande reglerna gällande faktureringskyldighet i ML innan implementeringen pekade ut den som var skattskyldig för omsättningen¹³⁰, det vill säga säljaren, som faktureringskyldig. I fall av omvänd skattskyldighet fanns ett tillägg som även där pekade ut säljaren som den faktureringskyldige¹³¹. Detta är en annorlunda konstruktion än den som finns i direktivet¹³² där skyldigheten att framställa en faktura åvilar skattskyldig säljare med angivna mottagare (skattskyldig respektive icke skattskyldig person). Regeringen fann inte någon anledning att ändra utformningen i ML eftersom man ansåg att, trots skillnader i utformningen, reglerna ”överensstämde i sak”¹³³.

I faktureringsdirektivet fanns dock tilläggen om self-billing och outsourcing¹³⁴ vilket tidigare inte funnits uttryckligen reglerat i ML men ändå tillåts av RSV, se 3.3.1. Detta krävde nya regler.

5.1.1 Självfakturering (self-billing)

Självfakturering överlåter, som tidigare nämnts, utarbetandet av faktura på köparen trots att säljaren fortfarande har faktureringskyldigheten. Detta innebär för köparen att han själv utformar dokumentet som skall utgöra grunden för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det krävs dock att det finns ett i förväg uppgjort avtal mellan de involverade parterna för att det skall tillåtas, dessutom tillåts medlemsstaterna bestämma ytterligare villkor för självfakturering. Det skulle dessutom finnas ett system för godkännande av varje faktura av den faktureringskyldige säljaren.

¹³⁰ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 2 §.

¹³¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 2 a §.

¹³² 2001/115/EG art. 22.3 a.

¹³³ prop. 2003/04:26 s.55.

¹³⁴ 2001/115/EG art. 22.3 a.

Utformningen av lagreglerna¹³⁵ håller sig nära direktivet då det gäller faktureringssskyldigheten. I propositionen lämnar regeringen frågan om tidigare upprättat avtal samt godkännande av varje faktura till parterna och säger även att det räcker med konkludent handlande för att anse det efterföljande godkännandet som fullgjort. Vidare konstaterade man att det tydligt måste framgå på fakturan att det rör sig om självfakturering¹³⁶.

På grund av utformningen då det gällde reglerna för förvaring av räkenskaper i BFL, vilket omöjliggör förvaring av sådant material utanför Sverige annat än vid tillfälligt förvar, krävdes inte att regeringen utnyttjade möjligheten i direktivet¹³⁷. Det vill säga att införa specifika regler för den skattskyldiga person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster i de fall den kund som utfärdar fakturan är etablerad i ett land med vilket det inte finns något avtal om rättsligt instrument (om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som finns inom EU).

Som en följd av att självfakturering tilläts ströks regeln om skyldighet att slippa ange säljarens registreringsnummer vid avräkningsnotor i ML 11 kapitlet 6 §, eftersom den ansågs överflödigt nu när kunden uttryckligen kunde utfärda faktura.

5.1.2 Utläggning av faktureringsfunktionen (outsourcing)

Regeringens bedömning då det gällde outsourcing var liknande de ställningstaganden som då det gällde self-billing. Detta ledde till att rätten till att lägga ut faktureringsfunktionen klart uttrycktes i lagtexten¹³⁸. Dessutom infördes inga restriktioner gällande utläggning av faktureringsfunktionen för de fall där faktura utställs av en person som är etablerad i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om administrativt samarbete med en liknande räckvidd som den som finns inom EU. Man hänvisade till samma resonemang då det gällde möjligheterna att lagra information utomlands som för self-billing¹³⁹.

5.1.3 Faktureringssskyldighetens omfattning

Innan direktivets implementering fanns i ML inga begränsningar gällande faktureringssskyldigheten angående vem som var mottagare av fakturan. Det fanns däremot, som ovan nämnts, ett generellt undantag gällande omsättningar som rörde mindre summor (500 kr).

¹³⁵ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 1-5§§.

¹³⁶ prop. 2003/04:26 s. 58.

¹³⁷ 2001/115/EG art. 22.3 a 10 st.

¹³⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 1 §.

¹³⁹ prop. 2003/04:26 s. 61.

I direktivet¹⁴⁰ var däremot faktureringskyldigheten i huvudregeln villkorad av vem som var mottagare av levererade varor eller tillhandahållna tjänster. Faktureringskyldigheten uppkommer i huvudregeln vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster till skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. I andra meningen i direktivets artikel 22.3 a konstateras det att faktureringskyldigheten även gäller för distansförsäljningar och vid försäljning av nya transportmedel, oavsett förvärvare.

En ändring angående omfattningen av faktureringskyldigheten var alltså nödvändig. I remissvaren höjdes röster från bland annat RSV¹⁴¹ för att utöka faktureringskyldigheten med stöd av de möjligheter till detta som fanns i direktivet¹⁴². Utvidgningen av skyldigheten skulle då främst gälla en skyldighet att utfärda faktura till privatpersoner då omsättningen översteg den föreslagna gränsen om 2000 kr. Företagarorganisationerna motsatte sig detta eftersom man ansåg att belastningen för näringsidkarna skulle bli onödigt stor i förhållande till de eventuella kontrollfördelar som det skulle ge upphov till.

Vid implementeringen valde man att införa regler som uppfyllde huvudregelns krav i direktivet, men avlog RSV:s förslag med motiveringen att åtgärden var alltför ingripande i förhållande till de fördelar förslaget eventuellt skulle ge.

De svenska reglerna kom dock att inkludera möjligheterna till undantag från faktureringskyldigheten som fanns i direktivet¹⁴³ då det gällde transaktioner som inte var skattskyldiga inom landets territorium. Undantagen var de som redan innan implementeringen fanns i svensk lagstiftning. Dock slopades undantagen i 3 kapitlens 19 och 24 §§.

Man införde också ett undantag för sådana a-conto betalningar, som gällde för skattebefriade transaktioner, vilka annars hade gått under direktivets regler om faktureringskyldighet för dessa betalningar¹⁴⁴.

5.1.4 Tidsgräns vid fakturering

Det har ovan nämnts att det i faktureringsdirektivet fanns en möjlighet för medlemsländerna att föreskriva en tidsgräns för fakturering för skattskyldiga som levererar varor eller tillhandahåller tjänster på deras territorium¹⁴⁵. Denna regel är kopplad till regeln om när skattskyldighet

¹⁴⁰ 2001/115/EG art. 22.3 a 1 st.

¹⁴¹ prop. 2003/04:26 s. 64.

¹⁴² 2001/115/EG art. 22.3 a 3 st.

¹⁴³ 2001/115/EG art. 22.3 a 4 st.

¹⁴⁴ 2001/115/EG art. 22.3 a 2 st.

¹⁴⁵ 2001/115/EG art. 22.3 a 6 st.

uppkommer i sjätte mervärdesskattedirektivet¹⁴⁶ där det finns en möjlighet till undantag för skattskyldighetens inträde, detta genom att skattskyldighet inte uppkommer förrän faktura utfärdats. Regleringen i faktureringsdirektivet är alltså till för att ange rättigheten för medlemsländerna att ställa upp regler om en sådan tidsram. Regeringen valde här att inte införa några regler¹⁴⁷ utan istället invänta Mervärdesskatteutredningens betänkande angående ämnet.

5.2 Fakturans Innehåll

Faktureringsdirektivet innehöll som ovan angetts uttömmande krav på innehållet i en faktura, se 4.2.2. De gamla reglerna i ML skiljde sig från direktivets krav på vissa punkter.

De gamla reglerna innehöll inga regler angående datum för utfärdandet av fakturan¹⁴⁸, en sådan bestämmelse måste alltså inkluderas i ML eftersom reglerna i faktureringsdirektivets 22.3 b artikel (1 st.) är obligatoriska. På grund av detta måste även kravet på löpnummer inkluderas i Mervärdesskattelagen, trots att en jämförlig regel återfanns i BFL 5 kapitlet 6 §. Även regler då det gällde information om de levererade varorna respektive tillhandahållna tjänsternas art och omfattning infördes¹⁴⁹. I direktivet fanns angett att datum för leverans/tillhandahållande eller datum för a-conto betalning skulle anges om detta datum kunde fastställas och skiljde sig från det datum som gällde för fakturans utfärdande¹⁵⁰.

På grund av att ytterligare krav som går utöver de som finns i faktureringsdirektivet¹⁵¹ inte får införas enligt sjätte mervärdesskattedirektivet¹⁵² slopade man i och med lagändringen informationskravet för skattskyldig för investeringsguld som återfanns i 3 kapitlet 10 b § ML.

Man valde även att inte utnyttja den möjlighet till att utöka skyldigheten att ange kundens registreringsnummer för mervärdesskatt¹⁵³ även i andra fall än om kunden är skattskyldig¹⁵⁴, enligt 77/388/EEG artikel 28. c A, som fanns i faktureringsdirektivet. Detta på grund av att det ansågs utgöra en onödigt betungande administrativ börda för berörda företag. Innehållsspecificeringen infördes i en ny paragraf 8 i 11 kapitlet ML. På grund av att uppräkningsregleringen i faktureringsdirektivet är uttömmande måste

¹⁴⁶ 77/388/EEG art. 10.2.

¹⁴⁷ prop. 2003/04:26 s. 85.

¹⁴⁸ 2001/115/EG art. 22.3 b 1 st 1.

¹⁴⁹ 2001/115/EG art. 22.3 b 1 st. 6.

¹⁵⁰ 2001/115/EG art. 22.3 b 1 st. 7.

¹⁵¹ 2001/115/EG art. 22.3.

¹⁵² 77/388/EEG art 22. 8.

¹⁵³ 2001/115/EG art. 22.3 b 2 st.

¹⁵⁴ 2001/115/EG art. 22.3 b 1 st. 4.

medlemsländerna acceptera en handling som innehåller den uppräknade informationen som varandes en faktura oavsett vad den officiella beteckningen på dokumentet är. Detta fick till följd att reglerna som behandlade faktura eller annan jämförlig handling (avräkningsnota, kvitto m.m.) i ML¹⁵⁵ blev överflödiga eftersom dessa handlingar på grund av implementeringen av direktivets regler skulle ses som fakturor såvida de innehöll den uppställda informationen.

5.2.1 Förenklad faktura i vissa fall

Tidigare kunde man, vilket nämnts ovan, frångå vissa av reglerna om fakturans innehåll¹⁵⁶ såvida denna endast uppgick till ett mindre belopp (500 kr). Faktureringsdirektivet¹⁵⁷ angav en möjlighet för medlemsstaterna att i samråd med mervärdesskattekommittén bevilja befrielse från vissa av dom krav på innehållet i en faktura som radas upp i direktivet, om det gäller fakturor som avser leverans/tillhandahållande av vara/tjänst på det aktuella medlemslandets territorium. Dessa förenklade fakturor måste dock innehålla ett visst minimum av uppgifter¹⁵⁸, vilka specificeras i direktivet¹⁵⁹. En sådan förenklad faktura får utfärdas för ett mindre belopp eller då handelsbruket inom verksamheten, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar gör det svårt att utfärda fullständig faktura.

Trots att vissa påtalanden angående en ökning av kraven utöver de obligatoriska i direktivet gjorde sig hörda från RSV, ansåg regeringen att de obligatoriska reglerna i kombination med reglerna om när en förenklad faktura kan bli aktuell var fullgod. Lagen kom heller ej att ange något bestämt belopp att anses vara lika med ett ”mindre belopp” utan det överläts till RSV. Också bedömningen av vilka förutsättningar gällande handelsbruket inom verksamheten, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar som ska ge möjlighet till förenklad faktura lämnas till RSV.

En förenklad faktura får enligt direktivet inte användas vid sådana transaktioner som är gränsöverskridande inom EU¹⁶⁰. Reglerna gällande förenklad faktura kom därför inte att gälla vid gemenskapsinterna transaktioner inom landet¹⁶¹, vid postorderförsäljning (enligt vad som anges i 5 kapitlet 2 a § ML), eller vid montering av varor enligt 5 kapitlet 2 § första stycket ML.

¹⁵⁵ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 1 kap. 17 §.

¹⁵⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 5 § 2 st.

¹⁵⁷ 2001/115/EG art. 22.9 d.

¹⁵⁸ 2001/115/EG art. 22.3 d.

¹⁵⁹ 2001/115/EG art. 22.3 b.

¹⁶⁰ 2001/115/EG art. 22.9 d.

¹⁶¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 3 kap. 30 a §, samt 2 a kap.

5.2.2 Samlingsfaktura

Faktureringsdirektivet ställde upp en regel som garanterade rätten till användandet av samlingsfaktura¹⁶², eftersom man ansåg att detta skulle vara till stor fördel vid regelbundna transaktioner med stora kvantiteter av samma vara/tjänst. En liknande regel infördes också i ML¹⁶³. Att uppmärksamma här är att användandet av en samlingsfaktura inte innebär en förenkling av kraven på innehållet i fakturan¹⁶⁴.

5.2.3 Ändringsdokument till faktura

I direktivet går att utläsa att varje handling eller meddelande som innebär en ändring av den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura¹⁶⁵. Sådana dokument kallades ”kreditnotor” i ML¹⁶⁶. I och med implementeringen väcktes tanken på att ändra namnet på dessa dokument till det mer korrekta ”ändringsdokument”, ett ord som mer överensstämde med innehållet i direktivet. Man kom dock till slut fram till att detta kunde skapa onödiga tolkningsproblem. Därför behöll man ordet ”kreditnota” men knöt i lagen an begreppet till en definition som överensstämde med direktivet¹⁶⁷.

Direktivet gav möjlighet till medlemsländerna att undanta dessa dokument från skyldigheten att lämna en del av de obligatoriska uppgifter som anges. Man utnyttjade denna möjlighet eftersom man ansåg att det inte var nödvändigt med lika långtgående krav på dessa ändringsdokument som på originalfakturan, därför finns mildare regler angående kraven på innehåll uppställda för kreditnotor i ML¹⁶⁸.

5.2.4 Valuta i faktura

Faktureringsdirektivet anger valet av valuta i en faktura som valfritt så länge som skattebeloppet som skall erläggas anges i det aktuella medlemslandets nationella valuta¹⁶⁹. I Sverige är det sedan årsskiftet 2001 möjligt för svenska företag att ha euro som sin redovisningsvaluta¹⁷⁰. Dock finns i SBETL 1 kapitlet 7 § angivet att samtliga uppgifter som skall lämnas enligt SBETL anges i svenska kronor. Detta gör att oavsett huruvida fakturan

¹⁶² 2001/115/EG art. 22.3 a.

¹⁶³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap. 7 §.

¹⁶⁴ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 8 §.

¹⁶⁵ 2001/115/EG art. 22. 3 a 5 st.

¹⁶⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 8 §.

¹⁶⁷ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 10 §.

¹⁶⁸ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 10 § 2 st.

¹⁶⁹ 2001/115/EG art. 22. 3 b 4 st.

¹⁷⁰ Lag (1999:1078) om ändring i bokföringslagen.

använder sig av euro eller någon annan valuta (om redovisningsvalutan är svenska kronor) så måste man vid redovisningen av skatten i deklarationen alltid ange summan i svenska kronor. Man ansåg alltså att direktivets krav var fyllda i denna del.

I de fall företag hade någon annan redovisningsvaluta än de som ovan nämnts, euro och svenska kronor, fanns det dock inte regler som svarade mot direktivets. Man omformulerade alltså de dåvarande reglerna¹⁷¹ och skapade en ny paragraf¹⁷² som bättre överensstämde med direktivets regler. Det angavs också att vid sådan omräkning från andra valutor till svenska kronor ska skattebeloppet beräknas efter den senaste säljkurs för valutan som registrerats efter skattskyldighetens inträde¹⁷³.

5.2.5 Fakturans språk

Man valde i och med implementeringen att inte använda sig av den möjlighet som fanns i direktivet¹⁷⁴ att ställa krav på översättning till medlemslandets språk på fakturor som gällde omsättning på det egna territoriet. Detta på grund av att RSV redan utarbetat ett system för översättning i och med behandlingen av fakturor och att denna hantering ansågs vara problemfri och kostnadseffektiv. Man ansåg därför att det inte fanns ett behov av att belasta företagen med denna uppgift¹⁷⁵.

5.3 Fakturans form

För att fullgöra de krav på en uttrycklig tillåtelse av elektronisk fakturering, se ovan 4.3.2, som finns i faktureringsdirektivet införde man regler som uttryckligen tillät detta förfarande i ML¹⁷⁶.

I den svenska implementeringen ställdes dock inga krav på specifika tekniska lösningar såsom elektronisk signatur eller elektroniskt datautbyte (EDI). Man ansåg att de regler som finns i SBETL och BFL, samt de rekommendationer som utarbetats i anslutning till dessa lagar, var tillräckliga för att uppfylla minimikraven för elektroniska fakturor. Detta eftersom man ansåg att det inte fanns några kontrollproblem då det gällde elektroniska fakturor¹⁷⁷. I och med detta utnyttjade man heller inte möjligheten att ställa upp särskilda krav i enlighet med direktivets artikel 22. 3 c.

¹⁷¹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 5 c.

¹⁷² lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 11 §.

¹⁷³ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 11 § 2 st.

¹⁷⁴ 2001/115/EG art. 22. 3 b 5 st.

¹⁷⁵ prop. 2003/04:26 s.89.

¹⁷⁶ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 1 kap 17 och 17 a §§.

¹⁷⁷ prop. 2003/04:26 s. 92.

Man ansåg heller inte att det var nödvändigt att utnyttja den möjlighet som direktivet gav att uppställa en plikt att förhandsanmäla användningen av ett system för överföring av elektroniska fakturor, detta för att man inte ansåg att vinsten i kontrollfunktion uppvägde de problem och kostnader som detta skulle ge upphov till hos företag och myndigheter.

I enlighet med direktivet¹⁷⁸ infördes också regler¹⁷⁹ angående överföringen av samlade fakturor till en och samma mottagare.

5.4 Lagring och bevarande av fakturan

Faktureringsdirektivet innehöll omfattande regler angående lagringsskyldighet för faktura, platsen för lagring av faktura samt lagringsmetoder och garanti för fakturans äkthet. Nedan beskrivs de ändringar som gjordes på dessa områden med anledning av implementeringen av faktureringsdirektivet.

5.4.1 Skyldighet att lagra faktura

De tidigare reglerna i BFL och SBETL, vilka reglerade skyldighet att lagra faktura, har beskrivits ovan i avsnitt 3.4. I och med införandet av de nya reglerna gällande elektronisk fakturering och den uttryckliga möjligheten till outsourcing och self-billing krävdes dock vissa ändringar i SBETL.

14 kapitlet fick en ny 2 a § vilken preciserade skyldigheten för den som var faktureringsskyldig enligt 11 kapitlet ML. Detta gällde främst en plikt att bevara fakturor som lagras i elektronisk form oförändrade och läsbara (andra stycket) under hela lagringstiden, samt en definition av vad som menades med lagring i elektronisk form (tredje stycket).

5.4.2 Platsen för lagring av faktura

Med anledning av kraven i direktivet, att skattskyldig om han uppfyllde vissa krav skulle få välja lagringsplats, ändrades även bokföringslagen så att man kunde bevara vissa maskinläsbara medier samt placera maskinutrustning och system i annat EU-land (eller sådant land med vilket Sverige hade ett avtal om rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete liknande det som finns inom EU)¹⁸⁰. Tidigare var dessa möjligheter begränsade, se ovan 3.4. Dessa regler kan endast

¹⁷⁸ 2001/115/EG art. 22. 3 c.

¹⁷⁹ lagen (1 994:200) om mervärdesskatt 11 kap 7 §.

¹⁸⁰ lagen (1 999:1078) om bokföring 7 kap. 3 a §.

tillämpas om platsen för arkiveringen och eventuella ändringar av denna plats anmäls till Skatteverket eller, då det gäller företag som står under finansinspektionens tillsyn, finansinspektionen¹⁸¹.

All information skall utöver dessa krav också vara tillgänglig on-line under hela lagringstiden om det vid anmodan av Tullverket eller Skatteverket skulle begäras åtkomst till informationen¹⁸².

I det fall att företaget vill placera/förvara elektronisk räkenskapsinformation i ett land som inte är ett EU-land eller sådant land med vilket Sverige hade ett avtal om rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete liknande det som finns inom EU kan också detta tillåtas efter ett dispensförfarande¹⁸³. Men istället för den generella regel som nu finns om omedelbar tillgång till räkenskapsinformationen i Sverige förenas istället dispensen med specifika krav av vilket ett kan vara just en sådan plikt.

5.4.3 Garanti för fakturans äkthet, lagringstid och lagringsform

Faktureringsdirektivet innehåller regler som skall garantera att en fakturas äkthet och innehållets integritet bevaras, se ovan 4.2.4.2. Det fanns innan implementeringen inga lagar som uttryckligen ställde krav på att integriteten i fakturans innehåll bevarades, alltså måste sådana regler tas fram. De tidigare reglerna gällande lagring av fakturor fanns, som tidigare nämnts i SBETL och BFL. Det var därför naturligt att de lagändringar som rörde området kom inom dessa lagar.

De regler som tidigare fanns i BFL angav att förvaringen av maskinläsbara medier skulle vara ”varaktiga och lättåtkomliga”¹⁸⁴ samt regler om hur räkenskapsinformation skulle behandlas vid lagring. Det fanns dock ingen sådan uttrycklig garanti som direktivet angav¹⁸⁵. För att säkerställa att lagring sker på sådant sätt att uppgifterna i fakturan är oförändrade och läsbara under hela perioden infördes en förändring i SBETL¹⁸⁶.

Reglerna för hantering av räkenskapsinformation i BFL knöts till reglerna om fakturans bevarande och integritet i SBETL genom en ny 2 b § i 14 kapitlet SBETL

Då det gäller regler som berör lagringstiden för faktura så lämnades det i direktivet över till medlemsländerna att bestämma lagringsperiodens omfattning¹⁸⁷.

¹⁸¹ lagen (1 999:1078) om bokföring 7 kap. 3 a § 1.

¹⁸² lagen (1 999:1078) om bokföring 7 kap. 3 a § 2.

¹⁸³ lagen (1 999:1078) om bokföring 7 kap. 4 §.

¹⁸⁴ lagen (1 999:1078) om bokföring 7 kap. 2 §.

¹⁸⁵ 2001/115/EG art 22.3 d 3 st.

¹⁸⁶ lagen (1 997:483) om skattebetalning 14 kap. 2 a §.

¹⁸⁷ 2001/115/EG art 22.3 d 4 st.

Både SBETL och BFL har regler som berör lagringsperioden hos en faktura. I SBETL¹⁸⁸ anges att underlag skall bevaras i sju år efter utgången av det kalenderår som fakturan avser. Anledningen till detta är att efterbeskattning gällande mervärdesskatt inte kan vidtas efter denna tidsperiod. I BFL¹⁸⁹ anges att dokument med mera som innehåller räkenskapsinformation skall lagras fram till och med tio år efter det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Detta gör att det blir den längre lagringstiden i BFL som gäller. Lagstiftaren fann heller ingen anledning att förändra denna tidsperiod, på grund av bland annat preskriberingstid för fodringar och den långa utredningstiden då det gäller ekonomiska brott¹⁹⁰.

5.5 Avslutande kommentar

Det som föranledde utarbetandet av faktureringsdirektivet var att introducera en gemensam standard då det gällde fakturering inom gemenskapen samt att garantera en acceptans för bland annat användningen och lagringen av elektroniska fakturor. Man garanterade också möjligheterna till självfakturering och utläggande av faktureringen på tredje man. Även andra saker såsom samlingsfakturor inkluderades i direktivet.

I många länder, inklusive Sverige fanns redan en hög tolerans i lagstiftningen då det gällde dessa saker, men många länder hade stränga eller framför allt olikartade regler vilket utgjorde ett reellt hinder för fakturering över gränserna inom EU.

Då nu faktureringsdirektivet implementerats i Sverige kan man se att lagstiftaren valt en ganska öppen hållning till regleringen, man har inte utnyttjat många av de möjligheter som finns till att införa restriktioner, främst för att möjliggöra kontroll, utan tvärtom lämnat stora möjligheter för företagen att själva och sinsemellan utarbeta faktureringsfunktionen.

Lagstiftaren har alltså lyckats med att konkretisera och förtydliga många av frågeställningarna och möjligheterna kring fakturering utan att falla för frestelsen att införa långtgående restriktioner i kontrollsyfte. Om man ser till grundintentionerna för faktureringsdirektivet var detta dess grundsyfte och man får ur denna synvinkel anse implementeringen som lyckad.

Det finns en annan sida av denna ovilja att reglera i större omfattning och det är att ett mer konkret utformat direktiv kunnat ge en mer överensstämmande och detaljerad nationell lagstiftning. Varför kan det tänkas vara en fördel med en mindre öppen reglering? Ovan konstaterades det att faktureringsreglerna till stora delar överlämnats till marknadsaktörerna för mer detaljerad utformning.

¹⁸⁸ lagen (1 997:483) om skattebetalning 14 kap. 2 § 2 st.

¹⁸⁹ lagen (1 999:1078) om bokföring 7 kap. 2 § 1 st.

¹⁹⁰ prop. 2003/04:26 s. 107.

För de större företagen samt småföretag på en välbekant nationell marknad är nog en öppen reglering positiv. De större företagen har säkerligen redan arbetat ut en branschstandard på sina respektive områden, då det gäller fakturering, och vill inte lägga ned onödiga resurser på att uppfylla för långtgående krav på faktureringsförfarandet. Likaså har säkerligen mindre företag utvecklat en standard gällande fakturering inom sitt verksamhetsområde på det nationella/lokala planet.

De fall då en mer detaljerad reglering, hypotetiskt, kan vara gynnsam är enligt författaren vid nyetableringar av mindre företag på främmande marknader inom Europa. Sett ur ett rättsekonomiskt perspektiv hade här en detaljerad lagstiftning, homogen inom Europa, minskat de informationskostnader som kan bli följden av osäkerheten som uppstår då man använder sig av olika standard då det gäller fakturering. Detta kan synas vara en detalj, men då tar man inte hänsyn till hur viktig fakturan är som dokument vid transaktioner mellan företag. Att faktureringen är likartad inom gemenskapen kan vara en faktor som ger mindre företag ökad trygghet vid etablering på okända marknader.

Om man väger de olika synpunkterna mot varandra är det troligtvis ändå bättre att ha en öppen reglering. Större företag som redan verkar på den gemensamma marknaden behöver i och med en öppen reglering inte ändra på redan fungerande rutiner i samma grad som de kanske tvingats till med en detaljerad reglering.

De fördelar som enligt ovanstående hypotes skulle kunna uppnås med en mer detaljerad lagstiftning kan även uppnås genom samarbete mellan olika näringslivs- och småföretagarorganisationer vilka genom den öppna regleringen också har möjlighet, och enligt författaren är bättre skickade, att arbeta ut detaljerade gemensamma föreskrifter gällande fakturering.

Vidare kommer man inom gemenskapen verka för gemensam standard då det gäller fakturor¹⁹¹. Uppgifter gällande nationella regler för fakturering till följd av implementeringen samt ansvarig myndighet kommer att presenteras på kommissionens hemsida¹⁹². Vidare har standardiseringsorganen CEN¹⁹³, CENELEC¹⁹⁴ och ETSI¹⁹⁵ givits mandat att utforma gemensam standard för elektroniska fakturor inom EU.

Det var också tydligt att direktivet främst var till för att garantera de skattskyldiga vissa möjligheter då det gällde fakturering och inte att utarbeta en tvingande gemensam standard. Ett sådant direktiv hade säkerligen blivit otympligt, i stället har man nu, som sagts ovan, gett de skattskyldiga en

¹⁹¹ SkatteNytt 2004 sid. 205

¹⁹² http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/frensh/publications/info_doc/

¹⁹³ European committee for standardization

¹⁹⁴ European committee for electronic standardization

¹⁹⁵ European telecommunications standards institute

relativt öppen gemensam ram att utgå ifrån, där vissa grundläggande möjligheter då det gäller fakturering garanteras. Detta är ett positivt och viktigt steg om man vill åstadkomma en effektiv inre marknad inom EU.

Implementeringen innebär dock en hel del förändringar i reglerna gällande fakturering och företagen har haft relativt kort tid på sig att anpassa sig till dessa nya regler. Detta kommer inledningsvis att skapa en del problem, vilket inte minst kan märkas på de förfrågningar som Skatteverket¹⁹⁶ får från skattskyldiga.

Sammantaget kan man säga att direktivets regler även efter implementeringen är levande dokument, mycket av lagreglernas praktiska innebörd är ännu inte fullt överskådlig utan kommer att fyllas ut av hanteringen på marknaden, hos myndigheterna och i rättssalarna.

¹⁹⁶ www.skatteverket.se

Bilaga A

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 1999/93/EG
av den 13 december 1999
om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer

BILAGA I

Krav på kvalificerade certifikat

Kvalificerade certifikat skall innehålla följande:

- a) Uppgift om att certifikatet har utfärdats som ett kvalificerat certifikat.
- b) Identitetsbeteckning för tillhandahållaren av certifikattjänster och den stat i vilken tillhandahållaren är etablerad.
- c) Undertecknarens namn eller pseudonym med uppgift om att det rör sig om en pseudonym.
- d) Möjlighet till ett särskilt attribut för undertecknaren som i förekommande fall skall tas med, beroende på för vilket ändamål certifikatet är avsett.
- e) Uppgifter för signaturverifiering som motsvarar uppgifter för skapande av signaturer som undertecknaren har kontroll över.
- f) Angivande av giltighetstidens början och slut för certifikatet.
- g) Certifikatets identifieringskod.
- h) Den avancerade elektroniska signaturen för den tillhandahållare av certifikattjänster som utfärdar certifikatet.
- i) Eventuella begränsningar av certifikatets användningsområde.
- j) Eventuella begränsningar av värdet på de transaktioner för vilka certifikatet kan användas.

BILAGA II

Krav på tillhandahållare av certifikattjänster vilka utfärdar kvalificerade certifikat

Tillhandahållare av certifikattjänster skall uppfylla följande krav:

- a) Visa att de har den pålitlighet som krävs för att tillhandahålla certifikattjänster.
- b) Garantera driften av ett snabbt och säkert system för registrering och för säkert och omedelbart återkallande.
- c) Säkerställa att exakt datum och klockslag för certifikatets utfärdande eller återkallande kan slås fast.
- d) Med lämpliga medel och i överensstämmelse med nationell lagstiftning kunna kontrollera identiteten och i förekommande fall särskilda attribut hos den person till vilken ett kvalificerat certifikat utfärdas.
- e) Ha personal som besitter de expertkunskaper, den erfarenhet och de kvalifikationer som krävs för de tjänster som tillhandahålls, i synnerhet i fråga om ledningskompetens, expertkunskaper avseende teknik för elektroniska signaturer och vana vid lämpliga säkerhetsrutiner. Personalen

skall också använda adekvata administrativa rutiner och ledningsrutiner som uppfyller erkända standarder.

f) Använda pålitliga system och produkter som är skyddade mot ändringar och garantera teknisk och kryptografisk säkerhet i de förfaranden som stöds av dessa.

g) Vidta åtgärder mot förfalskning av certifikat och, om tillhandahållaren av certifikattjänster genererar uppgifter för skapande av signaturer, garantera att genereringen av dessa uppgifter sker konfidentiellt.

h) Förfoga över tillräckliga ekonomiska medel för att bedriva verksamheten i enlighet med kraven i detta direktiv, i synnerhet för att kunna bära risken för skadeståndsskyldighet, till exempel genom en lämplig försäkring.

i) Registrera all relevant information om ett kvalificerat certifikat under en lämplig tidsperiod, särskilt för att vid rättsliga förfaranden kunna lägga fram bevis om utfärdande av certifikat. Registreringen får göras elektroniskt.

j) Inte lagra eller kopiera uppgifter för skapande av signaturer om den person som tillhandahållaren av certifikattjänster har erbjudit nyckelhanteringstjänster.

k) Innan de ingår ett avtalsförhållande med en person som önskar ett certifikat till stöd för sin elektroniska signatur, informera den personen via ett varaktigt kommunikationsmedel om de exakta villkor som gäller för användning av certifikatet, inbegripet eventuella begränsningar av dess användning, förekomsten av ett frivilligt ackrediteringssystem samt förfaranden för klagomål och avgörande av tvister. Sådan information, som får överföras elektroniskt, måste vara skriftlig samt avfattad på ett lättbegripligt språk. Relevanta delar av informationen skall även på begäran göras tillgängliga för tredje man som är beroende av certifikatet.

l) Använda tillförlitliga system för lagring av certifikat i verifierbar form så att

- enbart behöriga personer kan föra in uppgifter och göra ändringar,
- uppgifters autenticitet kan kontrolleras,
- certifikaten är offentligt tillgängliga för hämtning av uppgifter endast i de fall för vilka certifikatinnehavarens samtycke har inhämtats, samt
- tekniska förändringar som äventyrar dessa säkerhetskrav är uppenbara för den som har hand om systemet.

BILAGA III

Krav på säkra anordningar för skapande av signaturer

1. Säkra anordningar för skapande av signaturer skall genom lämpliga tekniker och förfaranden säkerställa att åtminstone

a) de uppgifter för skapande av signaturer som används för att generera signaturen praktiskt taget enbart kan förekomma en gång, och att sekretessen avseende dessa uppgifter är säkerställd inom rimliga gränser,

b) de uppgifter för skapande av signaturer som används för att generera signaturen inte med rimlig garanti kan härledas och att signaturen är skyddad mot förfalskning med den teknik som för närvarande finns tillgänglig,

c) de uppgifter för skapande av signaturer som används för att generera

signaturen kan skyddas på ett tillförlitligt sätt av den legitime undertecknaren så att andra inte kan använda dem.

2. Säkra anordningar för skapande av signaturer får inte förändra de uppgifter som skall signeras eller hindra att dessa uppgifter presenteras för undertecknaren före undertecknandet.

BILAGA IV

Rekommendationer för säker signaturverifiering

Under signaturverifieringsprocessen skall med rimlig säkerhet garanteras

- a) att de uppgifter som används för att utföra signaturverifiering överensstämmer med de uppgifter som visas för den som utför verifieringen,
- b) att signaturen kontrolleras på ett tillförlitligt sätt och att resultatet av verifieringen anges korrekt,
- c) att den som utför verifieringen vid behov på ett tillförlitligt sätt kan fastställa innehållet i de signerade uppgifterna,
- d) att det begärda certifikatets autenticitet och giltighet på ett tillfredsställande sätt kontrollerats när signaturverifieringen utförs,
- e) att resultatet av kontrollen och undertecknarens identitet korrekt anges,
- f) att användning av pseudonym tydligt anges, samt
- g) att alla förändringar av betydelse för säkerheten kan upptäckas.

Litteraturförteckning

Artiklar

Alhager Eleonor,
Eliasson Christian

Några synpunkter på internet
och mervärdesskatt.
SkatteNytt 2001 s. 19.

Dykert Lars,
Fredholm Peter

Elektroniska fakturor, rapport från
GEA.
Version 1.0 2003-09-25, se
www.Gea.nu.

It-observatoriet

Observatoriets syn på
säkerhetskrav vid elektronisk
fakturering –införandet av direktiv
2001/115/EG i svensk rätt.
It-observatorie PM 16:2003.

Tunudd Madelaine

Nya faktureringsregler.
SkatteNytt 2004 s. 192.

Böcker

Melz Peter

Mervärdesskatt
12:e upplagan Uppsala 1999

Pelin Lars

Internationell skatterätt ur ett
svenskt perspektiv.
2:a upplagan Studentlitteratur Lund
2000.

Ståhl Kristina,
Österman Roger P

EG-skatterätt
Iustus förlag Uppsala 2000.

OECD

Artikel 5 OECD Taxconvention on income and capital, se även
www.oecd.org.

EG

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

Direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

Förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdeskatt).

Direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer.

EG-kommissionens förslag av den 17 november 2000 KOM(2000) 650.

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 mervärdeskatt.

Sverige

Proposition 2003/04:26

Proposition 1998/99:130

RSV Dnr 8533-99/120 Självfakturering