

Nya regler för momsfakturer och för lagring av räkenskapsinformation

Riksdagen antog i december 2003 regeringens proposition 2003/2004:26 om nya regler för fakturer när det gäller mervärdesskatt. De nya reglerna förädlades av ett EG-direktiv, som antogs i december 2001 (Rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt).

Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2004 och ska tillämpas på fakturer som utfärdas från och med detta datum.

De nya reglerna

- fastställer att det är säljaren som är skyldig att utfärda fakturer och tillåter att en tredje person, eller under vissa förutsättningar köparen, får utföra uppgiften att utfärda faktura för säljarens räkning,
- fastställer för vilka transaktioner som faktura ska utfärdas och vilka uppgifter en faktura ska innehålla för att kunna godtas i mervärdesskattesammanhang
- tillåter att en förenklad faktura får utfärdas i vissa fall och tillåter även att en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster
- anger uttryckligen att elektronisk fakturering är tillåten

De nya reglerna i korthet

En ny regel har förts in i mervärdesskattelagen som uttryckligen anger att så kallad självfakturering är tillåten under vissa förutsättningar. Regeln innebär att en faktura som köparen utfärdar i säljarens namn och för hans räkning skall accepteras som en faktura utfärdad av säljaren om de särskilda villkoren som anges i bestämmelsen är uppfyllda. De särskilda villkoren innebär att det skall finnas ett i förväg träffat avtal mellan parterna och att det skall finnas ett förfarande för godkännande av varje faktura av den skattskyldige.

En regel som uttryckligen anger att faktureringsfunktionen kan utföras av en tredje person i den faktureringskyldiges namn och för hans räkning har införts i mervärdesskattelagen (utläggning av faktureringsfunktionen).

En bestämmelse om faktureringskyldighet har införts i mervärdesskattelagen. Regeln innebär att en näringsidkares faktureringskyldighet skall gälla för omsättning av varor och tjänster som görs till en köpare som är näringsidkare eller icke skattskyldiga juridiska personer. Faktureringskyldighet föreligger även vid distansförsäljningar och försäljningar av nya transportmedel oavsett vem som är förvärvare. Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte i vissa särskilt angivna fall där undantag för skatteplikt för mervärdesskatt föreligger.

Begreppet jämförlig handling i definitionen av ”faktura eller annan jämförlig handling” har utmönstrats i mervärdesskattelagen. En bestämmelse har istället införts i mervärdesskattelagen som innebär att med faktura avses dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i 11 kap. mervärdesskattelagen.

Fakturans innehåll

Reglerna i ML om vad som skall framgå av en faktura i mervärdesskattehänseende har anpassats i enlighet med vad som framgår av faktureringsdirektivet. De krav som ställs i faktureringsdirektivet på innehållet i en faktura har införts i stort sett i enlighet med lydelsen i direktivet. En faktura skall därför innehålla följande uppgifter.

1. Datum för utfärdande.

Detta krav ställdes inte enligt de tidigare nuvarande reglerna i ML. Bestämmelsen i artikel 22.3 b första stycket första strecksatsen i faktureringsdirektivet är dock obligatorisk för medlemsstaterna varför den förs in i ML.

2. Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan. Syftet med kravet på löpande nummerserier är att minska risken för bedrägerier genom att det skall gå att konstatera att en verifikation saknas. Krav på denna uppgift fanns inte i ML eller i SBL tidigare men reglerades för bokföringskyldiga i 5 kap. 6 § BFL. Bestämmelsen i 22.3 b första stycket andra strecksatsen i faktureringsdirektivet är dock obligatorisk för medlemsstaterna varför den förs in i ML.

3. Den skattskyldiges registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket varorna har levererats eller tjänsterna har tillhandahållits.

Fanns sedan tidigare i 11 kap. 5 § 6 ML.

4. Det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket varorna levererats eller tjänsterna tillhandahållits kunden om kunden är skyldig att betala skatt på levererade varor eller tillhandahållna tjänster eller det är en gemenskapsintern leverans av varor.

Utvidgning vad gäller tjänster där omsättningen beskattas hos förvärvaren.

5. Fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.
Enligt de tidigare gällande reglerna skulle utfärdarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kunde identifieras anges på fakturan. Genom den nya lydelsen av bestämmelsen, som motsvaras av artikel 22.3 b femte strecksatsen i faktureringsdirektivet, ställs ett krav på uppgift om namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.

6. De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

Denna bestämmelse är mer precist utformad än tidigare regler i 11 kap. 5 § 4 ML enligt vilken endast skulle anges transaktionens art på fakturan.

7. Datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts eller det datum då a conto-betalning erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datum för fakturans utfärdande.

Bestämmelsen är nödvändig för att det skall vara möjligt att bestämma skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Krav på dessa uppgifter förelåg inte uttryckligen enligt tidigare gällande regler i ML. Det fanns dock en generell bestämmelse i 11 kap. 5 § 8 ML som angav att övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning skall anges på fakturan.

8. Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset.

Tidigare skulle enligt 11 kap. 5 § 1 ML ersättningen anges och enligt 11 kap. 5 § 2 ML skattens belopp för varje skattesats anges på fakturan. Med ersättningen avses enligt 7 kap. 3 a § ML allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. Den tidigare lydelsen av 11 kap. 5 § 8 ML reglerade kreditnotor vid nedsättning av priset.

9. Tillämpad mervärdesskattesats.

Tidigare skulle skattens belopp anges för varje skattesats enligt 11 kap. 5 § 2 ML.

10. Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken direktivet utesluter en sådan uppgift.

Detta reglerades tidigare i 11 kap. 5 § 2 i ML. Tillägget om att detta inte skall göras i de fall en särskild ordning tillämpas avser tidigare ordningen för begagnade varor. Enligt 9 a kap. 16 § ML får skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet inte anges. När det gäller vinstmarginalbeskattning för resetjänster har den faktureringskyldige en möjlighet att redovisa mervärdesskatten och beskattningsunderlaget enligt en särskild ordning enligt vilken vinsten beskattas i stället för de enskilda transaktionerna. Redovisas mervärdesskatten enligt den särskilda ordningen får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § ML underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

11. Vid befrielse från skatt, dvs. undantag från skatt eller när kunden är skyldig att betala mervärdesskatt skall en hänvisning göras till den relevanta bestämmelsen i ML eller till motsvarande bestämmelse i det sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller att kunden är skyldig att betala mervärdesskatt.

Enligt de tidigare reglerna i ML skulle det av fakturan framgå att skattskyldighet förelåg enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b ML, dvs. vid s.k. omvänd skattskyldighet. I den praktiska tillämpningen har med stöd av 11 kap. 5 § 8 ML ansetts att det även i andra fall då mervärdesskatt inte har debiterats bör framgå av fakturan anledningen till att mervärdesskatt inte har debiterats. Som framgår av förslaget kan den skattskyldige välja att i stället för en hänvisning till bestämmelse i det sjätte mervärdesskattedirektivet eller motsvarande bestämmelse i ML ange annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt (s.k. omvänd skattskyldighet). Regeringen ansåg att om den skattskyldige väljer detta senare alternativ så skall uppgiften om att det är fråga om en skattebefriad tillhandahållande respektive att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt tydligt framgå av fakturan. Det överlämnas till RSV att ange riktlinjer för angivande av sådan uppgift om detta skulle anses behövligt.

12. Vid leverans av ett nytt transportmedel inom gemenskapen skall de uppgifter framgå som anges i artikel 28 a 2 i sjätte direktivet.

Detta krav, som avser uppgift om att fråga är om ett nytt transportmedel, ställdes redan i den tidigare lagstiftningen enligt 11 kap. 5 a § andra stycket ML.

13. Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet skall en hänvisning göras till artikel 26 eller 26 a i sjätte direktivet eller till bestämmelserna i 9 a kapitlet eller 9 b kapitlet i ML eller till en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

De äldre bestämmelserna innebar att det av fakturan skulle framgå övriga uppgifter som kunde ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten, t.ex. uppgift om att säljaren har tillämpat vinstmarginalbeskattning vid försäljningen enligt 11 kap. 5 § 8 ML.

Förenklad faktura

Den regel i mervärdesskattelagen som medgav att förenklad faktura fick utfärdas då fakturan uppgick till mindre belopp (500 kr) har ändrats i enlighet med motsvarande regel i faktureringsdirektivet. En bestämmelse har införts i mervärdesskattelagen som innebär att förenklad faktura får utfärdas då handelsbruket inom verksamheten, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utställande av en faktura gör det svårt att utfärda en fullständig sådan. De bestämmelser som förts in i mervärdesskattelagen preciserar vilka uppgifter som måste framgå av en förenklad faktura.

I de fall en förenklad faktura kan utfärdas skall i enlighet med faktureringsdirektivet följande uppgifter framgå.

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

Ändringen innebär i förhållande till de äldre reglerna i ML att en förenklad faktura även skall innehålla uppgift om datum för utfärdande och identifiering av vilken typ av varor som har levererats eller tjänster som omsatts medan de krav som ställdes tidigare på uppgift om ersättning samt övrigt som kunde ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller återbetalning inte längre behöver anges. Något belopp har inte förts in i lagtexten avseende gränsen för när en faktura skall anses avse ett mindre belopp. Det överläts istället åt SKV (tidigare RSV) att ange riktlinjer för detta.

I artikel 22.9 d första stycket i dess lydelse enligt faktureringsdirektivet ges även en möjlighet att tillämpa en förenklad faktura i de fall då handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor gör det svårt att iaktta de krav som ställs. En sådan möjlighet fanns tidigare enligt 11 kap. 5 § tredje stycket ML. Bestämmelsen innebar att om det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet fanns särskilda skäl för det, fick skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behövde lämna uppgift om mottagaren. Möjligheten infördes av förenklings-skäl i samband med regleringen av broavgiften för passage över Öresundsbron, prop. 1999/2000:58. Regeringen ansåg att motsvarande regler lämpligen borde finnas kvar varför optionen i faktureringsdirektivet utnyttjades.

Regeringen ansåg att de leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster som typiskt sett kräver förenklingsåtgärder vid fakturering är, förutom den redan tidigare

förekommande betalningen vid passering av Öresundsbron, t.ex. omsättning från automater såsom vid köp av bensin, betalning i parkeringsautomat eller vid betalning av viss personbefordran såsom tågresor. Det överläts åt SKV att närmare föreskriva när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar nödvändiggör användandet av förenklade fakturor. En sådan föreskriftsrätt framgår av mervärdesskatteförordningen. Möjligheten att utfärda en förenklad faktura får inte tillämpas vid gränsöverskridande transaktioner inom gemenskapen.

Samlingsfaktura

En regel har införts i mervärdesskattelagen som tillåter att en samlingsfaktura får utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Någon motsvarande uttrycklig bestämmelse som tillät samlingsfakturor fanns inte i ML. Det finns sedan tidigare dock en bestämmelse om gemensam verifikation i 5 kap. 6 § BFL. I denna bestämmelse anges att flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Kraven på innehållet i en gemensam verifikation framgår av 5 kap. 7 § BFL. Av verifikationen skall framgå när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör.

För att tydligt klargöra dels att samlingsfakturor tillåts, dels att samma krav ställs på samlingsfakturor som på separata fakturor med det undantaget att separata löpnummer för de olika omsättningarna inte behöver anges, ansåg regeringen att en uttrycklig bestämmelse om detta borde föras in i ML på samma sätt som i faktureringsdirektivet. Bestämmelserna om fakturans innehåll i 11 kap. 8 § ML anger uttryckligen att reglerna omfattar dels fakturor som utfärdats i enlighet med 11 kap. 1 § ML men även samlingsfaktura enligt 11 kap. 7 § ML.

Kreditnotor

Bestämmelsen i mervärdesskattelagen om kreditnota har omformulerats och fått en lydelse som anknyter till faktureringsdirektivets bestämmelse om ändringsdokument.

Uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (s.k. omvänd skattskyldighet) bör av kontrollskäl lämpligen framgå även vid en ändring av den ursprungliga fakturan. Det ställs därför krav på att vid en ändring av en ursprunglig faktura så skall en uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt anges även i kreditnotan.

Valuta

En bestämmelse har införts som innebär att om valutan i fakturan uttrycks i en annan valuta än den skattskyldiges redovisningsvaluta och redovisningsvalutan är svenska kronor eller euro så skall mervärdesskattens belopp även anges i redovisningsvalutan. Det har även införts en bestämmelse som innebär att om den skattskyldige har en annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro och valutan i fakturan är en annan än svenska kronor så skall mervärdesskattens belopp även anges i svenska kronor. Om såväl redovisningsvalutan som valutan i fakturan är euro, behöver inte en omräkning till svenska kronor göras på fakturan.

Vidare preciseras de bestämmelser som anger vilket av fakturabeloppen som skall vara utgångspunkt vid beräkningen av skattebeloppet vid redovisningen i skattedeklarationen om två belopp angivits i fakturan.

Elektronisk fakturering

En definition av begreppet överföring av fakturor på elektronisk väg har tagits in i mervärdesskattelagen. En regel har införts i mervärdesskattelagen som uttryckligen anger att fakturor får sändas elektroniskt om mottagaren godtar detta. Det ställs inga särskilda krav i mervärdesskattelagen utöver detta krav på fakturor som sänds elektroniskt. En regel har också införts som tillåter att då flera fakturor sänds samlat på elektronisk väg till samma mottagare behöver de uppgifter som är gemensamma för de olika fakturorna endast anges en gång.

Övriga ändringar

De nya reglerna behandlar även arkivering av fakturor. Reglerna innebär att arkivering av elektroniska fakturor under vissa förutsättningar får ske utomlands. Ändringen i denna del avser dock all räkenskapsinformation och är inte begränsat till fakturor.

Stockholm 2004-01-20

Peter Nordström
Skattejurist