

17 Fakturering

17.1 Allmänt

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML.

Faktureringsdirektivet

Genom rådets direktiv 2001/115/EG, det s.k. faktureringsdirektivet, har bestämmelserna om fakturering ändrats i artikel 22.3 i det sjätte direktivet. Medlemsländerna ska ha infört de nya bestämmelserna i sin nationella lagstiftning senast den 1 januari 2004.

De ändringar som gjorts i Sverige med anledning av faktureringsdirektivet rör i första hand ML, men även SBL och BFL och i viss mån även MF. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2004. De ska tillämpas på fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet.

Ett av syftena med faktureringsdirektivet är att åstadkomma gemensamma bestämmelser som ska bidra till en väl fungerande inre marknad. Ett annat syfte är att reglerna för fakturering ska anpassas till den tekniska utvecklingen.

Nytt 11 kap. ML

Det gamla 11 kap. ML har upphört att gälla och ersatts med ett nytt 11 kap. som närmare knyter an till formuleringen i faktureringsdirektivet. I vissa avseenden innebär den nya lagstiftningen endast förtydliganden av vad som enligt praxis gällde tidigare. Lagtexten innehåller t.ex. bestämmelser om att den som är faktureringsskyldig kan låta kunden utfärda fakturan (självfakturering) eller låta en tredje person göra det. En faktura får även överföras på elektronisk väg om mottagaren godkänner det.

Bestämmelserna är riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger nämligen rätt till avdrag för ingående moms endast om den kan styrkas genom faktura.

Skrivelser från Skatteverket De nya faktureringsreglerna har föranlett en hel del förfrågningar till Skatteverket. Med anledning härav har Skatteverket i olika skrivelser redogjort för sina ställningstaganden. Fyra av skrivelserna är benämnda ”Frågor och svar på grund av nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt m.m.”. De skrivelser som avses är 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113 samt 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153. Redogörelsen nedan innefattar vissa delar av nämnda skrivelser utan att det sker någon hänvisning till respektive skrivelse.

Som framgår av redogörelsen nedan har Skatteverket utfärdat ytterligare ett antal skrivelser.

Faktura, definition I 1 kap. 17 § ML definieras faktura som ett dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Enligt 11 kap. 7 § 1 st. ML får en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

”Jämförlig handling” Begreppet jämförlig handling i definitionen av ”faktura eller annan jämförlig handling” har tagits bort i ML. Enligt artikel 22.3 a första stycket i sjätte direktivet innebär fakturerings-skyldigheten en skyldighet att utfärda faktura. Det har därför inte ansetts lämpligt att behålla begreppet jämförlig handling.

”Handling” Begreppet handling finns däremot i ML men en handling är inte en faktura i egentlig bemärkelse utan utgör närmast en sammanställning av ingående moms m.m. Se avsnitt 17.8.

17.2 Faktureringskyldighet

Huvudregel Enligt 11 kap. 1 § ML ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Med näringsidkare avses enligt Skatteverkets uppfattning en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet.

Ansvar för att en faktura utfärdas ligger således på säljaren (den som utfört omsättningen) även om han väljer att låta köparen eller någon annan utfärda fakturan. I nämnda ansvar ligger även enligt Skatteverkets uppfattning en skyldighet för

säljaren att vid fel i den ursprungligen utfärdade fakturan korrigeras detta genom att utfärda en ny sådan.

Ovan nämnd faktureringskyldighet föreligger enligt Skatteverkets uppfattning endast för omsättningar inom Sverige. Detta innebär exempelvis att ett utländskt företags filial i Sverige är skyldigt att tillämpa de svenska faktureringsreglerna avseende dess försäljningar här i landet. På motsvarande sätt torde ett svenskt företags filial utomlands bli skyldigt att tillämpa de regler som gäller i det land i vilket försäljning sker.

**Undantag,
privatpersoner**

Faktureringskyldigheten är begränsad till omsättning som sker till en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det innebär att ML inte har något krav på att faktura ska utfärdas vid försäljning till privatpersoner. För två särskilt angivna slag av omsättningar ska dock enligt ML faktura utfärdas även vid försäljning till privatpersoner. Det gäller vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § 2 st. ML till ett annat EG-land, eller
- av vara vid distansförsäljning enligt 5 kap. 2 a § ML till en köpare i ett annat EG-land om säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det andra EG-landet.

**Undantag,
momsfri
omsättning**

Enligt 11 kap. 2 § ML föreligger inte någon skyldighet att utfärda faktura för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § 1 st. 1 p., 20 §, 23 § 2 p., 3 p. eller 5 p. eller 23 a § ML. Vidare anges att sådan skyldighet inte heller föreligger för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § 1 st. ML.

Som huvudregel gäller att faktureringskyldighet ska föreligga vid omsättning mellan näringsidkare. Lagstiftaren har ändå valt att utnyttja möjligheten att från faktureringskravet undanta merparten av de momsfria omsättningar som artikel 22.3 a i sjätte direktivet medger.

**Momsfri
omsättning som
kräver faktura**

Det innebär att uppräknningen ovan av undantagen enligt ML inte inkluderar samtliga momsfria omsättningar. Vid omsättning av följande varor och tjänster krävs det därför att faktura utfärdas

- investeringsguld (3 kap. 10 a–c §§ ML),
- massmedieområdet (3 kap. 12–18 §§ ML),
- vissa framställningstjänster (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML),

- tjänster avseende fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML),
- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 p. ML),
- flygbensin eller flygfotogen (3 kap. 23 § 4 p. ML),
- gravskötsel (3 kap. 23 § 6 p. ML),
- guld som levereras till Sveriges Riksbank (3 kap. 23 § 7 p. ML),
- överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML),
- verksamhetsöverlåtelse (3 kap. 25 § ML),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a–c §§ ML),
- viss import (3 kap. 30 och 32 §§ ML),
- viss omsättning till och förvärv från andra EG-länder (3 kap. 30 a–g §§ ML).

Annat krav på verifikation

Det bör noteras att i de fall det inte föreligger någon faktureringskyldighet enligt ML måste, för de som är bokföringsskyldiga, det verifikationskrav som BFL innehåller ändå uppfyllas. Det innebär att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. I vissa fall får en gemensam verifikation användas för flera affärshändelser.

Förskott eller a conto

Av 11 kap. 3 § ML framgår att faktura även ska utfärdas för förskotts- eller a conto-betalningar. Förutsättningen är att förskotts- eller a conto-betalningen avser en sådan omsättning för vilken faktureringskyldighet föreligger enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML. Även här gäller att säljaren har ansvaret för att faktura utfärdas.

Det undantag från skyldighet att fakturera som gäller de momsfria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även förskotts- eller a conto-betalningar som avser dessa momsfria omsättningar. Undantag gäller även för förskotts- eller a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader, för vilka entreprenören får avvakta med redovisningen av moms enligt bestämmelserna i 13 kap. 14 § 1 st. ML. ML kräver således inte att dessa förskotts- eller a conto-betalningar utan moms ska faktureras.

Självfakturering

Självfakturering innebär att det är köparen som ställer ut en faktura. Detta är tillåtet vid omsättningar både inom och utom landet.

I 11 kap. 4 § ML finns dock nedanstående förutsättningar för självfakturering vid omsättning inom landet:

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

Något krav på att avtalet enligt punkt 1 ska vara skriftligt finns inte. I prop. 2003/04:26, s. 57 sägs att det bör kunna överlämnas till parterna att avgöra denna fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden.

Ett förfarande för godkännande enligt punkt 2 kan tänkas fungera så att säljaren helt enkelt inte agerar med anledning av den faktura som köparen ställt ut. Även för detta finns ett uttalat stöd i prop. 2003/04:26, s. 57.

När det gäller kravet på uppgift enligt punkt 3 är det, enligt Skatteverkets uppfattning, inte nödvändigt att själva ordet självfakturering anges. Däremot måste det framgå av fakturan att det är köparen som har utfärdat den. Detta kan exempelvis ske genom att köparen på fakturan tydligt, t.ex. genom avvikande text, anger att fakturan är upprättad av köparen.

Det ligger i parternas intresse att villkoren för avtal och godkännande enligt ovan klargörs. Säljaren har ansvaret för faktureringen även om han överlåter uppgiften på köparen. Om köparen utfärdar en felaktig faktura, har säljaren ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas. För köparen är det av intresse att ha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående moms.

Skatteverket har i skrivelse 2004-06-02, dnr 130 394746-04/113, konstaterat att bestämmelsen i 11 kap. 4 § ML inte i sin helhet stämmer överens med sjätte direktivet. Enligt artikel 22.3 a åttonde stycket ska de krav som motsvarar punkterna 1 och 2 ovan vara generella och således gälla vid omsättningar både inom och utom landet. Eftersom den svenska bestämmelsen är mer gynnsam för företagen kan direktivets regler inte tillämpas genom s.k. direkt effekt. Skatteverket kan alltså inte kräva att förutsättningarna enligt 11 kap. 4 § 1–2 p. ML

ska gälla för andra omsättningar än de som sker inom landet enligt 5 kap. ML.

Utläggning av faktureringen

Enligt 11 kap. 1 § ML kan faktureringen läggas ut på en tredje person. Detta är tillåtet oavsett om omsättningen skett inom eller utom landet. Även vid en sådan utläggning av faktureringen har säljaren ansvaret för att faktura utfärdas och att den är korrekt. Några ytterligare krav för att få lägga ut faktureringen på en tredje person finns inte.

Mervärdesskattegrupp

Av 11 kap. 5 § ML framgår att fakturering ska ske i eget namn när ett företag, som tillhör en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, har en omsättning till företag utanför gruppen. Vidare anges att företaget i dessa fall ska ange grupp-huvudmannens registreringsnummer för moms i fakturan.

Kommissionärsföretag

En mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML kan även bildas av kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. 3 § IL och som redogörs för i avsnitt 9.7. Även i detta fall gäller att grupp-huvudmannens registreringsnummer ska användas vid fakturering. Se även avsnitt 9.10.

17.3 Elektronisk fakturering

Definition

I 1 kap. 17 a § ML anges att med överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg avses att handlingarna överförs eller ställs till mottagarens förfogande med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering).

Av 1 kap. 17 § ML framgår bland annat att faktura även kan utgöras av dokument eller meddelanden i elektronisk form om de uppfyller de fakturakrav som anges i 11 kap. ML

Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 22.3 e första stycket i sjätte direktivet. I artikeln definieras vad som avses med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg. Med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Köparens godkännande

I 11 kap. 6 § ML anges att överföring av en faktura på elektronisk väg endast får ske om mottagaren godkänner det.

Bestämmelserna i SBL och BFL reglerar bl.a. hanteringen av fakturor som ställs ut och tas emot. Det ska vara möjligt att med hjälp av en systemdokumentation få överblick över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad hos ett företag. Det ska också vara möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling. Det finns även krav på oföränderlighet av räkenskapsinformation. När det gäller kontroll av att en faktura är korrekt ställs samma krav som för en pappersfaktura.

Lagring

För det företag som har tagit emot en elektronisk faktura gäller att denna även ska lagras elektroniskt. Enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § BFL ska räkenskapsinformation bevaras i sin ursprungsform. Det är visserligen tillåtet för företaget att anpassa (konvertera) mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. Informationen får dock inte förändras.

Samlad överföring

En säljare kanske överför flera fakturor samlat på elektronisk väg till en köpare. Av 11 kap. 7 § 2 st. ML framgår att det då är tillräckligt att gemensamma uppgifter i fakturorna endast anges en gång, under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

17.4 Fakturans innehåll

Fakturans innehåll

Följande redogörelse om vilka uppgifter som en faktura ska innehålla inleds med en uppräkningslista som överensstämmer med lagtexten. Uppgifterna har sin motsvarighet i artikel 22.3 b första stycket i sjätte direktivet.

I 11 kap. 8 § ML anges vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura. Detta innebär att det avgörande inte är själva namnet på underlaget utan i stället själva innehållet. Skatteverket anser således att det saknar betydelse om underlaget exempelvis kallas kvitto, räkning eller inköpsnota. Det avgörande är i stället att detta underlag innehåller samtliga uppgifter som krävs enligt ML. Vidare kan uppgifter i flera handlingar tillsammans konstituera en enligt ML godkänd faktura. Exempelvis kan i en faktura alltid hänvisning ske till andra handlingar såsom följesedlar, avtal och dylikt. Det väsentliga är att både säljaren och köparen har tillgång till samtliga de handlingar som i momssammanhang bildar en faktura.

En faktura ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till moms under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till moms under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 11 kap. 3 § ML erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive moms, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det momsbelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 5 ML är skyldig att betala moms, en hänvisning till
 - a. den relevanta bestämmelsen i ML,
 - b. den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet, eller
 - c. en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala moms,
12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till

- a. dessa bestämmelser,
- b. artikel 26 respektive 26 a i sjätte direktivet, eller
- c. en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

17.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll

Här lämnas närmare förklaringar till flertalet av punkterna i 11 kap. 8 § ML, dvs. till punkterna i föregående avsnitt.

Punkt 2 Löpnnummerserie

En faktura ska vara försedd med ett löpnummer. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste vara unikt så att en enskild faktura går att identifiera. Syftet med kravet på löpnummer är att minska risken för bedrägerier.

Som framgår ovan får det finnas flera serier med löpnummer. Vid åsättande av löpnummer är det, enligt Skatteverkets uppfattning, viktigt att man med hjälp av en systematisk serie kan konstatera om en faktura eventuellt saknas. Detta innebär exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Vidare behöver numret inte endast bestå av siffror utan bokstavskombinationer är även tillåtna. Vid självfakturering kan löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen använda säljarespecifika serier.

Även utländska företagare, som är momsregistrerade i Sverige, måste följa bestämmelserna i ML och därmed bl.a. ange löpnummer på fakturorna som avser försäljningarna i Sverige. Det kan vara praktiskt med en separat löpnnummerserie för försäljningarna i Sverige men något sådant krav kan inte ställas enligt ML. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att det åsatta löpnumret, oavsett om det är separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.

Punkt 3 Säljarens registreringsnummer

Registreringsnumret för moms är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret för moms i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till moms. I samband med gemenskapsintern handel måste dock det fullständiga registreringsnumret för moms användas. Av bilaga 9 framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

- ABL:s krav** Enligt ABL ska ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer. PRV har i en skrivelse 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, redogjort för vilka uppgifter som ska anges. Beträffande kravet att organisationsnummer ska anges har man i skrivelsen uttalat följande:
- ”Det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. PRV menar dock att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för moms så ska detta anses vara tillfyllest med hänsyn till de nya reglerna i 16 kap. 4 § ABL.”
- Punkt 4
Köparens registreringsnummer** Köparens registreringsnummer till moms ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid gemenskapsintern varuförsäljning och vid undantaget gemenskapsinternt förvärv som en utländsk mellanman gör i Sverige vid s.k. trepartshandel. Det är således fråga om en utvidgad skyldighet att alltid ange köparens registreringsnummer vid omvänd skattskyldighet vid internationell handel. Även vid omsättning av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML måste alltså uppgift om köparens registreringsnummer framgå av fakturan i de fall köparen är en näringsidkare i annat EG-land som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för moms.
- Punkt 5
Namn och adress** Det ska finnas fullständig uppgift om namn och adress för både säljaren och köparen i fakturan. Om ett bolag även har en inregistrerad bifirma är det enligt Skatteverkets uppfattning inte tillräckligt att endast ange namnet på den registrerade bifirman utan uppgift måste även lämnas på den registrerade firman. Däremot behöver inte namnet på bifirman anges.
- Enligt Skatteverkets uppfattning kan förkortningar inte godtas generellt utan det ska gå att utläsa av namnet vilket företag som avses. Om det däremot är fråga om i affärlivet vedertagna förkortningar som SJ och SAS godtas givetvis dessa i fakturan.
- Fel adressat i faktura** Skatteverket har i skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, redovisat sin syn när det gäller rätt till avdrag för ingående moms då det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det i vissa fall rätt till avdrag för ingående moms då felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde. En förutsättning för avdragsrätten är dock att den som

har gjort förvärvet av varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte köparen.

**Punkt 6
Mängd/omfattning och art**

Enligt Skatteverkets uppfattning individualiseras varorna genom den kommersiella beskrivningen eller varans namn. Då det gäller tjänsterna sker individualiseringen med anteckningen om tjänstens typ. Beskrivning kan även ske med koder förutsatt att säljaren och köparen har tillgång till kodförklaringen. Beskrivning kan även ske genom en hänvisning till avtal, beställning eller den produktkatalog som sänts till köparen. Beträffande beskrivning av varornas mängd eller tjänsternas omfattning torde enligt Skatteverkets uppfattning ledning kunna hämtas från den praxis som förekommer inom respektive bransch.

**Punkt 7
Datum för leverans**

Utöver fakturadatum ska fakturan således innehålla datum för när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts. För det fall det inte går att exakt konstatera datumet för när tjänster utförs, är det enligt Skatteverkets uppfattning tillräckligt att nämna den månad de utförs. Kontinuerliga (successiva) varuleveranser och tjänster anses ha skett kontinuerligt under den period som faktureringen avser.

Om tidpunkten för ett erlagt förskott eller a conto skiljer sig från förskotts- eller a conto-fakturans datum ska även betalningsdagen uppges om denna dag kan fastställas. Ofta sker betalning av en förskotts- eller a conto-faktura efter den tidpunkt då den utfärdats. Av naturliga skäl är det i dessa fall inte möjligt att uppges betalningsdagen i fakturan.

Samlingsfaktura

Vad gäller samlingsfaktura anser Skatteverket att det inte räcker med ett datum för sista leveransen. Enligt kraven i BFL måste alltid vid successiva leveranser anges de respektive affärshändelserna. Av prop. 2003/04:26, s. 72–73, framgår att det inte finns skäl att ställa andra eller lägre krav i momshänseende. Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura är inte att befria den faktureringskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Således ska leveransdatum anges per leverans i en samlingsfaktura.

Punkt 8 Beskattningsunderlaget

Enligt denna punkt ska förutom priset även eventuell prisnedsättning eller rabatt anges i fakturan, om rabatten inte inkluderas i priset. Utifrån detta krav har frågan uppkommit vad som gäller om en vara som kostar 1 000 kr säljs med 10 % rabatt. Är det tillräckligt att båda beloppen 1 000 kr och 900 kr anges i fakturan, men rabatten endast anges som 10 %, eller måste även rabatten uttryckas i belopp? Skatteverket anser att

det är tillräckligt att ange rabatten endast i procent. Det bör dock noteras att momsen inte enbart kan anges i procent utan ska alltid även uttryckas i belopp vilket framgår av punkt 9 och 10.

Punkt 10
Momsbeloppet

Det framgår av lagtexten att momsbeloppet ska framgå av fakturan, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift. Den särskilda ordning som åsyftas är främst bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid handel med begagnade varor m.m. Enligt 9 a kap. 16 § ML gäller ett förbud mot att både ange momsbelopp och underlaget för beräkning av beloppet när en vinstmarginalbeskattad vara faktureras. När det gäller vinstmarginalbeskattning av resetjänster får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § 1 st. ML underlåta att ange momsbeloppet eller underlaget för beräkning av beloppet i fakturan. I det senare fallet råder således valfrihet för den som utfärdar fakturan.

Om en och samma faktura avser omsättningar för vilka olika skattesatser gäller, uppkommer frågan om momsbeloppet måste uppges separat för varje skattesats. Enligt skrivelse 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, anser Skatteverket att lagtexten inte innebär att ett krav kan ställas på att momsbeloppet måste specificeras för varje skattesats utan att det är tillräckligt om det totala momsbeloppet anges. Däremot framgår det av punkterna 8 och 9 att beskattningsunderlaget för varje skattesats samt skattesatsen måste anges i fakturan.

Punkt 11
Hänvisning

För vissa omsättningar finns det krav på att en särskild notering görs i fakturan som förklaring till att moms inte har debiterats. Detta krav gäller dels vid befrielse från moms, dels vid omvänd skattskyldighet, dvs. när köparen ska betala momsen till staten. På fakturan ska en hänvisning göras till

- a. tillämplig bestämmelse i ML,
- b. tillämplig bestämmelse i sjätte direktivet, eller
- c. en annan uppgift om att omsättningen är momsbefriad eller att omvänd skattskyldighet gäller.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift enligt punkten c), är det enligt Skatteverkets mening inte tillräckligt att det bara anges att omsättningen är momsfri eller att omvänd skattskyldighet gäller. Det bör enligt Skatteverkets uppfattning framgå att omsättningen är momsfri t.ex. på grund av att det är fråga om en tjänst på fartyg eller att omvänd skattskyldighet gäller för t.ex. en konsulttjänst eftersom köparen är en näringsidkare i ett annat land. Det bör

således finnas en tydlig uppgift på fakturan varför undantag från momsplikt eller omvänd skattskyldighet gäller.

Kravet på hänvisning i fakturan gäller under förutsättning att det föreligger ett faktureringskrav enligt ML för omsättningen. De momsfria omsättningar för vilka ML kräver att faktura ska utfärdas finns uppräknade i avsnitt 17.2 vid kantrubriken ”Momsfri omsättning som kräver faktura”.

17.4.2 Förenklad faktura

Lagstiftaren har ansett att det inte är ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp ska innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. Enligt artikel 22.9 d i sjätte direktivet finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att när det gäller fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som har ägt rum på medlemsstatens territorium bevilja befrielse från vissa uppgiftskrav i fakturan. Genom att införa bestämmelser om förenklade fakturor i 11 kap. 9 § ML har lagstiftaren valt att utnyttja denna möjlighet.

Förutsättningar

Förutsättningen för att få frånga det generella kravet för vad en faktura ska innehålla och i stället utfärda en förenklad faktura är att

1. fakturan är på ett mindre belopp, eller
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML.

Mindre belopp

När det gäller beloppsgränsen finns inte någon sådan angiven i lagtexten. Skatteverket har för avsikt att genom en föreskrift ange vad som ska förstås med mindre belopp, och som riktlinje för mindre belopp föreslås 2 000 kr inklusive moms.

Handelsbruk

De leveranser av varor eller tillhandahållanden 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 som vid köp av bensin, betalning i parkeringsautomat eller vid betalning av viss personbefordran som tågresor. Skatteverket har för avsikt att närmare föreskriva när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar nödvändiggör användandet av förenklade fakturor.

Förenklad fakturas innehåll

Förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och
4. den moms som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

När det gäller punkt 4 ovan är det Skatteverkets uppfattning att det ska finnas uppgift antingen om momsbeloppet eller om beskattningsunderlaget och tillämplig skattesats, dvs. 25 %, 12 % eller 6 %. Att endast ange beskattningsunderlaget inklusive moms uppfyller alltså inte kravet på en förenklad faktura.

Begränsningar

Av 11 kap. 9 § 1 st. ML framgår att förenklad faktura endast får utfärdas för transaktioner inom landet. Vid gränsöverskridande handel är det inte tillåtet att använda förenklad faktura. Det innebär att det inte är möjligt att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna försäljningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, dvs. när varor transporteras till ett annat EG-land. Det är inte heller tillåtet att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. ML. Detsamma gäller vid monteringsleverans enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Detaljhandeln

Näringsidkare kan göra inköp från detaljhandlare, som exempelvis stormarknader och byggvaruhus, där all försäljning sker från kontantkassor. Om försäljningssumman överstiger det föreslagna gränsbeloppet 2 000 kr för mindre belopp måste en fullständig faktura utfärdas vid försäljning till näringsidkare. Vid sådan försäljning måste av handlingen framgå köparens fullständiga namn och adress, löpnummer m.m. Ett kassakvitto från ett kassaregister innehåller inte uppgift om köparens namn och adress, varför komplettering måste ske med dessa uppgifter. Vad beträffar uppgiften om löpnummer kan, enligt Skatteverkets uppfattning, det unika identifikationsnummer som finns på ett kassakvitto anses utgöra löpnummer enligt ML. Detta även om det finns flera kassaapparater, varvid varje apparat har sitt unika löpnummer.

17.5 Kreditnota

Enligt 11 kap. 10 § ML ska säljaren utfärda en kreditnota om han lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap.

6 § 1 st. 1 p. ML (kassarabatter) eller 7 kap. 6 § 1 st. 3 p. ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § 2 st. ML inte föreligger. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta i de fall faktureringskyldighet enligt 11 kap. ML förelegat när ursprungsfakturan utställdes (jfr avsnitt 17.2 ovan). Man kan alltså bli skyldig att utfärda kreditnota även om moms inte debiterats i ursprungsfakturan som exempelvis vid export och momsfri försäljning till andra EG-länder.

För säljaren innebär en kreditnota att han kan frigöra sig från redovisningsskyldighet av utgående moms och för köparen innebär den att avdragsrätt för ingående moms fräntas honom.

Kassarabatt

Den ena situationen då en kreditnota ska utfärdas är när prisnedsättning sker på grund av betalning före förfallodagen, dvs. när köparen utnyttjar en kassarabatt. Bestämmelsen har tillkommit som en anpassning till sjätte direktivet.

Av skrivelse 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, framgår emellertid att Skatteverket anser att kreditnota avseende kassarabatt inte behöver utfärdas under förutsättning att följande tre kriterier är uppfyllda

1. den tid inom vilken kassarabatten medges anges på fakturan,
2. om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och momsen, samt
3. kopia av betalningshandling, som visar att betalning skett inom föreskriven tid, kompletterar fakturan.

Exempel

Ett företag ställer ut en faktura på 800 kr samt 25 % moms, dvs. 200 kr. Samtliga uppgifter avseende fakturans innehåll finns på underlaget. Dessutom anger företaget att kassarabatt om 3 % kan erhållas om betalning sker inom viss tid. Om företaget även anger följande: ”vid utnyttjad kassarabatt ska beskattningsunderlaget sänkas med 24 kr samt momsen om 25 % med 6 kr” bör fakturan vara tillräcklig för att nedsättningen ska kunna göras utan en separat kreditnota. Detta under förutsättning att betalningshandling, som visar att den i fakturan angivna kassarabatten utnyttjats, kompletterar fakturan.

För det fall att samtliga tre ovannämnda kriterier inte uppfylls anser Skatteverket att en separat kreditnota måste ställas ut i samband med utnyttjad kassarabatt.

Andra prisnedsättningar i efterhand

Även andra prisnedsättningar i efterhand än kassarabatter medför krav på att kreditnota ska utfärdas. Skillnaden jämfört med kassarabatter är att den skattskyldige och hans kund kan avtala om att prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget. De kan således avtala om att prisnedsättningen eller rabatten inte ska ändra (minska) momsbeloppet och i så fall finns inget krav på kreditnota enligt ML. Dessa bestämmelser gäller för prisnedsättningar som t.ex. bonus, återbäring, kvantitetsrabatter och andra rabatter som ges i efterhand.

Debiteringar och krediteringar i samma handling

Inom vissa branscher är det vanligt med fakturering i förskott, exempelvis kvartalsvis. Därefter kan det ske krediteringar, såsom vid slutavstämning mot preliminärt debiterade belopp, prisreduktioner m.m. Skatteverket har inget att erinra mot att det inom dessa branscher sker debiteringar och krediteringar i samma handling. Det har heller ingen betydelse vad handlingen kallas för. Det avgörande är i stället att handlingen innehåller samtliga de uppgifter som krävs enligt ML. Således ska samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § och 11 kap. 10 § ML vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en faktura respektive en kreditnota.

Kreditnotans innehåll

Kreditnotan beskrivs i ML som en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan. En kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. momsen enligt fakturan och ändringen av momsen, och
2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala moms vid s.k. omvänd skattskyldighet.

Av två skrivelser från Skatteverket (2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152 och 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111) framgår att det är Skatteverkets uppfattning att hänvisning måste ske till varje enskild ursprungsfaktura även om krediteringen avser flera fakturor. Skatteverket anser dock att avsteg från kravet på hänvisning till varje enskild faktura kan ske när det är fråga om ett mycket stort antal fakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader att ta fram erforderliga uppgifter. I dessa fall kan det räcka med att hänvisa till utställda fakturor under berörd period.

På sidan 121 i prop. 2003/04:26 anges att kreditnotan, utöver en särskild hänvisning till ursprungsfakturan, bl.a. måste

innehålla uppgift om momsbeloppet enligt fakturan och ändringen av beloppet. I skrivelse 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, har Skatteverket angivit att det är ett absolut krav att en kreditnota innehåller uppgift om den ursprungliga fakturans momsbelopp och att denna uppgift inte kan ersättas med en hänvisning till fakturan. Skatteverket anser vidare att det är fakturans totala momsbelopp som ska anges i kreditnotan och inte momsens avseende en viss krediterad post.

Annat krav på verifikation

För det fall att faktureringskyldighet inte förelegat avseende den ursprungliga transaktionen anser Skatteverket att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas. För de som är bokföringskyldiga får i stället uppgiftskraven på en kreditnota hämtas från bestämmelserna i BFL.

Utfärdas av annan

Formuleringen i lagtexten att en kreditnota ska likställas med en faktura, medför att kreditnotan liksom fakturan även kan utfärdas av köparen eller en tredje person. En överföring till kunden av uppgiften att utfärda en kreditnota, på motsvarande sätt som vid självfakturering, innebär inte att ansvaret har övergått från säljaren till köparen. Säljaren torde alltid kunna välja att själv utfärda faktura eller kreditnota för de omsättningar som han är faktureringskyldig för.

17.6 Utländsk valuta

SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 1 st. ML ska ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange momsbeloppet i båda valutorna i fakturan om man ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan. Enligt Skatteverkets uppfattning ska omräkningen ske efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde dvs. vid leverans eller betalning i förskott/a conto dessförinnan. Säljaren och köparen ska bokföra det momsbelopp som motsvarar hans redovisningsvaluta. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

EUR som redovisningsvaluta

För svenska företag är det endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Av 11 kap. 11 § 3 st. ML framgår att ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, endast behöver ange momsens i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

Ej SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 2 st. ML ska ett företag, som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange momsbeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Momsbeloppet ska beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Mottagande av faktura i euro

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen användas i stället. Fakturadagen kan t.ex. tillämpas vid successiva tillhandahållanden, då det i dessa fall inte finns någon specifik leveransdag.

Motsvarande omräkning måste ske i de fall köparen har euro som redovisningsvaluta och får fakturor som är utfärdade i svenska kronor.

RSV har i skrivelse 2002-02-19, dnr 1681-02/100, tagit upp frågan om vad som gäller avseende fakturor från svenska leverantörer där fakturabeloppet endast är angivet i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta.

Omräkningskurs/ senaste registrerade säljkurs

I ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid ovannämnda omräkningar. I stället får ledning sökas i artikel 11 C 2 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. I dom 2003-12-19, RÅ 2003 ref. 102, har Regeringsrätten uttalat att det i Sverige endast finns en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar. Av domen framgår vidare att omräkning ska ske till de dagligen publicerade säljkurserna samt att för helgdagar och andra dagar för vilka valutannoteringar saknas bör den senast noterade säljkursen användas.

Med hänsyn till vad som anförs i sjätte direktivet och i RÅ 2003 ref. 102 anser Skatteverket att det inte föreligger någon valsituation beträffande tillämplig valutakurs utan denna ska vara den som senast är publicerad.

**Gemenskaps-
internt förvärv
(GIF)**

Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först, 1 kap. 4 a § ML. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part t.ex. Riksbanken eller Tullverket. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent. Jämför RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning.

På Skatteverkets webbplats och i Skattenyheter från Skatteverket publiceras löpande de månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

**Svenska kronor i
deklaration**

Av 1 kap. 7 § SBL framgår att de uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattedeklaration och KVR) ska vara uttryckta i svenska kronor. Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om momsens till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika momsbelopp.

17.7 Öresavrundning

**Avrundning i
faktura**

Enligt lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp ska öretal avrundas till närmaste femtiotal ören (SFS 1991:1191).

Skatteverket anser att då fakturering sker med öppen debitering av momsens behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda momsbeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på momsbeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

**Avrundning
i deklaration**

När utgående och ingående moms deklarerar ska avrundning ske nedåt så att öretalen faller bort, 23 kap. 1 § SBL. Inbetalning av moms till statsverket görs således i hela krontal.

17.8 Handling som inte utgör faktura

17.8.1 Allmänt

Bestämmelserna i sjätte direktivet lämnar inte utrymme för att hänföra andra handlingar till faktura än sådana som uppfyller kraven i artikel 22.3. I följande tre delavsnitt redogörs för handlingar som i ML tidigare har jämförts med fakturor. Då de numera inte uppfyller kraven för detta, definieras de i ML som ”handling i pappersform eller i elektronisk form”.

17.8.2 Handling vid byggnadsföretags försäljning av fastighet

Vid förvärv av en fastighet från ett byggnadsföretag finns, enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, möjlighet att göra avdrag för den moms som byggnadsföretaget redovisat som uttag enligt 2 kap. 7 § ML. Lagrummet avser en fastighet (byggd i egen regi), som inte har tagits i bruk av säljaren. Bestämmelsen har tillkommit för att tillförsäkra en skattskyldig köpare avdragsrätt för ingående moms. Det förutsätts att köparen ska använda fastigheten i en verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Av 8 kap. 19 § ML framgår att avdragsrätten ska styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Av handlingen ska framgå den utgående moms som säljaren har redovisat eller ska redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten enligt 2 kap. 7 § ML.

17.8.3 Handling för retroaktiv avdragsrätt för fastighetsköpare

Om säljaren av en fastighet inte har dragit av ingående moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad, kan köparen i samband med frivillig skattskyldighet vara berättigad till retroaktivt avdrag för ifrågavarande moms enligt 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Av 8 kap. 19 § ML framgår att säljaren är skyldig att utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som styrker den ingående momsen. Skyldigheten att utfärda en sådan handling gäller om köparen begär det. För att

köparen ska få avdrag för ingående moms enligt handlingen förutsätts

- att han inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML,
- att den tidigare ägaren inte medgett frivillig skattskyldighet, och
- varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

17.8.4 Handling vid överlåten jämkning

I 8 a kap. 15-17 §§ ML finns bestämmelser om utfärdande av handling vid jämkning. Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, ska överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form. Vidare ska överlåtaren om han innehar en sådan handling som har utfärdats av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens skyldighet att jämka, lämna en kopia av denna handling till förvärvaren.

Vilka uppgifter som handlingen ska innehålla framgår av avsnitt 21.7.

17.9 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs

Om en entreprenad på grund av kundens eller byggherrens konkurs eller av annan anledning inte fullföljs, kommer inte alltid en slutbesiktning till stånd. I sådana fall bör en faktura med moms utfärdas i samband med att arbetena upphör. Se vidare avsnitt 41.3.7.

17.10 Auktionsförsäljning

Auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion sker i allmänhet inte i eget namn. Auktionsförrättaren utför en förmedlingstjänst åt säljaren och ska utfärda en faktura avseende förmedlingsprovisionen. I sådana fall kan i stället säljaren vara skattskyldig för omsättningen av varan. Säljaren är då skyldig att utfärda en faktura avseende försäljningen. Skatteverket anser att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturering. Om säljaren överlåtit faktureringen till auktionsföretaget ska fakturan innehålla

samma uppgifter som den skulle ha gjort om den upprättats av säljaren själv. Skatteverket anser vidare att säljarens namn kan utelämnas av anonymitetsskäl på den handling som överlämnas till köparen om auktionsförrättaren på handlingen uppger t.ex. kodnummer eller utropsnummer med vars hjälp säljaren kan identifieras. För att styrka avdrags- eller återbetalningsrätt för köparen krävs emellertid att en sådan handling kompletteras med uppgifter från auktionsföretaget.

**Förmedling
i eget namn**

Om förmedlingen sker i eget namn är såväl auktionsförrättaren som säljaren skattskyldiga för sin respektive omsättning, jfr 6 kap. 7 § ML, och båda är skyldiga att utfärda faktura. I dylika fall kan reglerna om beskattning av begagnade varor bli tillämpliga, se avsnitt 34.

Varuförsäljning

I samband med auktionsförsäljningar kan auktionsförrättaren sälja varor som t.ex. inköpts från konkursbon. För sådana omsättningar är auktionsföretaget skattskyldigt och faktureringskyldigt enligt allmänna regler.

Exekutiv auktion

Vid en exekutiv försäljning av lös egendom ska det protokoll som upprättas innehålla de uppgifter som behövs för att säljaren ska kunna fullgöra sin redovisning av moms. För KFM föreligger varken skattskyldighet eller faktureringskyldighet.

Pant

Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av moms. Momsen utgör då normalt 20 % av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.

17.11 Anteckningar vid handel med begagnade varor

Enligt 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor ska anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpslistor och ska avse följande uppgifter

- datum när varorna togs emot,
- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,

- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna ska få överlämnas
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Polismyndigheten får meddela närmare föreskrifter rörande anteckningsskyldigheten för mottagande av skrot och begagnade varor.

17.12 Kontokort

BFN har behandlat frågan om köpnotor i samband med försäljning utgör räkenskapsinformation hos sälj företaget respektive kontokorts företaget. Den sammanställning som sälj företaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokorts företaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedel. Av BFN:s allmänna råd, BFNAR 2000:5, framgår att en följesedel utgör räkenskapsinformation endast om den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation och dessa inte ersätts av en fullständig sammanställning – t.ex. en faktura – som innehåller dessa uppgifter.

Purchasing Card

Banker, som är anslutna till ett Purchasing Card system, kan ställa ut purchasingkort till vissa utvalda anställda i ett företag. Med hjälp av kortet kan dessa anställda därefter göra inköp för företagets räkning hos leverantörer som är anslutna till systemet. Inköpen faktureras månadsvis via en purchasing-avräkning som ställs ut av den bank som tillhandahållit kortet. Någon faktura ställs alltså inte ut av leverantören utan det enda underlag som kortinnehavaren erhåller är ifrågavarande periodiska rapport. I skrivelse 2004-07-05, dnr 130 439981-04/1152, har Skatteverket angivit att en sådan periodisk rapport kan utgöra en faktura i ML:s mening under förutsättning att den innehåller samtliga de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

17.13 Följesedlar

Enligt bestämmelserna om faktureringskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, 8 kap. 17 och 19 §§ respektive 10 kap. 14 § ML, krävs att en faktura ska innehålla uppgift om bl.a. varuslag eller typ av utförd tjänst. I konsekvens därmed ska fakturor som saknar dessa uppgifter kompletteras med följesedlar i bokföringsunderlaget för såväl

säljare som köpare. Följesedlarna är därmed att betrakta som räkenskapsinformation.

BFN har behandlat följesedlar i BFNAR 2000:5.

17.14 Lokalhyror i verksamhetsfastighet

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs i bland av fakturor i vanlig mening och i bland av postgiro- eller bankgiroavier. Skatteverket anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.