

17 Fakturerering

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 tredje man 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 SKV

De nya faktureringsreglerna har föranlett en hel del förfrågningar till SKV. Med anledning härav har SKV i tre olika skrivelser redogjort för sina ställningstaganden. De skrivelser som avses är 2004-01-28 dnr 151294-04-113, 2004-02-23 dnr 205830-04/113 samt 2004-04-02 dnr 255556-04/113. Redogörelsen nedan inne-

fattar vissa delar av nämnda skrivelser.

**Faktura, definition
1 kap. 17 § ML**

Med faktura avses dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor. 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 faktureringskyldigheten 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
11 kap. 1 § ML**

Varje näringsidkare ska 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 SKV:s 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 SKV:s uppfattning en skyldighet för säljaren att vid fel i den ursprungligen utfärdade fakturan korrigerar detta genom att utfärda en ny sådan.

Ovannämnda faktureringskyldighet föreligger enligt SKV:s 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 omsätt-
ning
11 kap. 2 § ML**

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte 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. Sådan skyldighet föreligger inte heller 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 uppräkningslistan ovan av undantagen enligt ML inte inkluderar samtliga momsfria tjänster. 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 st. 1 p. ML),
- flygbensin eller flygfotogen (3 kap. 23 § 1 st. 4 p. ML),
- gravskötsel (3 kap. 23 § 1 st. 6 p. ML),
- guld som levereras till Sveriges Riksbank (3 kap. 23 § 1 st. 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),
- vissa uttag (3 kap. 27 och 29 §§ 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.

**A conto, 11 kap.
3 § ML**

Efter samma förutsättningar som gäller enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML, ska faktura även utfärdas för förskott och a conto-betalningar. Även här gäller att säljaren har ansvaret för att faktura utfärdas.

Det undantag från skyldighet att fakturera som gäller de moms fria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även a conto-betalningar som avser dessa moms fria 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 a conto-betalningar utan moms ska faktureras.

**Självfakturering,
11 kap. 4 § ML**

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

1. det finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen och
2. det finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.

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.

Vid omsättningar inom landet finns dessutom ett ytterligare krav nämligen att det ska framgå av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den. Enligt SKV:s uppfattning måste inte själva ordet självfakturering alltid framgå av underlaget. 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.

**Mervärdesskatte-
grupp**
11 kap. 5 § ML

När ett företag som tillhör en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML har en omsättning till företag utanför gruppen, ska fakturering ske i eget namn. Däremot ska företaget ange grupp-huvudmannens registreringsnummer för moms i fakturan.

**Kommissionärs-
företag**

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
1 kap. 17 a § ML

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 som är ny 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 god-
kännande**
11 kap. 6 § ML

Överföring av en faktura på elektronisk väg till köparen, får ske endast 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 bokförings-systemets 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 oförändrighet av räkenskapsinformation. När det gäller kontroll av att en faktura är korrekt ställs samma krav för en elektronisk faktura

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 ursprungsförform. Det är visserligen tillåtet för företaget att anpassa (konvertera) mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. Informationen får dock inte förändras.

**Samlad överföring
11 kap. 7 § 2 st.
ML**

En säljare kanske överför flera fakturor samlat på elektronisk väg till en köpare. Det är då tillräckligt att gemensamma uppgifter i fakturorna anges endast en gång, under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

17.4 Fakturans innehåll

**Fakturans innehåll
11 kap. 8 § ML**

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. SKV 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 a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det momsbelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 5 är skyldig att betala moms, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - 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 var 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 SKV:s 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 bokstavs-kombinationer är även tillåtna. Vid självfakturering kan löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen använda säljarespecifika serier.

Punkt 3
Säljarens registre-
ringsnummer

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/orga-nisationsnummer, 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 orga-nisationsnummer 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 till fyllest med hänsyn till de nya reglerna i 16 kap. 4 § ABL.

Punkt 4
Köparens registre-
ringsnummer

Köparens registreringsnummer till moms ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid gemen-skapsintern 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 skatt-skyldighet vid internationell handel. Vid omsättning av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML fanns tidigare inte krav på uppgift om köparens registreringsnummer i fakturan.

Punkt 5
Namn och adress

Det ska finnas fullständig uppgift om namn och adress för både säljaren och köparen i fakturan. Enligt SKV:s uppfattning kan förkortningar inte godtas generellt utan det ska gå att utläsa av namnet vilket företaget som avses. Om det däremot är fråga om i

affärslivet vedertagna förkortningar som SJ och SAS godtas givetvis dessa i fakturan.

Fel adressat i faktura

SKV har i skrivelse 2004-03-16, dnr 256490-04/113, redovisat sin syn när det gäller rätt till avdrag för ingående moms då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Enligt SKV:s 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 SKV:s 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 SKV:s 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. Om tidpunkten för ett erlagt a conto skiljer sig från a conto-fakturans datum ska även datum för a conto-betalningen uppges om detta datum kan fastställas. Ofta sker betalning av en a conto-faktura efter den tidpunkt då den utfärdats. Av naturliga skäl är det i dessa fall inte möjligt att uppges a conto-betalningens datum i a conto-fakturan.

För det fall det inte går att exakt konstatera datumet för när tjänster utförs, är det enligt SKV:s uppfattning tillräckligt att nämna den månad de utförs. Kontinuerliga (successiva) varuleveranser och tjänster anses ha skett kontinuerligt under den period som faktureringen avser.

Samlingsfaktura

Vad gäller samlingsfaktura anser SKV 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
Beskattnings-
underlaget

Enligt denna punkt ska förutom priset även eventuell prisned-sättning 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? SKV anser att det är tillräckligt att ange rabatten endast i procent. Det bör dock noteras att momsens 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. SKV anser att det är nödvändigt att momsbeloppen redovisas separat i fakturorna, eftersom de ska redovisas per skattesats i skattedeklarationen.

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 momsens 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 SKV:s mening inte tillräckligt att det bara anges att omsättningen är momsfri eller att omvänd skattskyldighet gäller. Det bör enligt SKV:s 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

11 kap. 9 § ML

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. Lagstiftaren har valt att utnyttja denna möjlighet.

Förutsättningar

Förutsättningen för att få frångå 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. SKV har för avsikt att genom ett allmänt råd ange vad som ska förstås med mindre belopp, och som riktlinje för mindre belopp föreslås 2 000 kr.

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. SKV 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.

**Begränsningar
11 kap. 9 § 1 st.
ML**

Förenklad faktura får utfärdas endast 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. Det samma gäller vid monteringsleverans enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

17.5 Kreditnota

11 kap. 10 § ML

Om säljaren 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, ska han utfärda en kreditnota.

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 fråntas 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.

**Andra
prisenedsättningar i
efterhand**

Även andra prisnedsättningar i efterhand 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. Dessa bestämmelser gäller för prisnedsättningar som t.ex. bonus, återbäring, kvantitetsrabatter och andra rabatter som ges i efterhand.

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.

Annat krav på verifikation

För det fall att faktureringskyldighet inte förelegat avseende den ursprungliga transaktionen anser SKV 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

SKR eller EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 1 st.
ML

Om ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta, ska momsbeloppet anges i båda valutorna i fakturan. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Om fakturering sker i nära anslutning till leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället. Säljare och köpare kommer således att redovisa samma momsbelopp. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 3 st.
ML

För svenska företag är det endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Ett företag som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, behöver bara ange momsen i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

Ej SKR eller EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 2 st.
ML

Ett företag som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, och som fakturerar i annan valuta än svenska kronor, ska ange momsbeloppet även i 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.

Omräkning vid 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 faktura-

**Omräkningskurs/
senaste registre-
rade säljkurs**

dagen användas i stället. Fakturadagen kan t.ex. tillämpas vid successiva tillhandahållanden, då det i dessa fall inte finns någon specifik leveransdag.

I ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid ovannämnda omräkningar. Enligt SKV:s uppfattning torde företagen kunna använda sig av de valutakurser som dagligen publiceras av banker m.fl. Detta stämmer också överens med vad som anges 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 Sverige finns endast 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. Se även RR-dom 2003-12-19, mål nr 470-471-2002.

**Svenska kronor i
deklaration
1 kap. 7 § SBL**

De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattekäklaration och KVR) ska vara uttryckta i svenska kronor. Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om momsen 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.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 36.3 Utländsk valuta.

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).

SKV anser att då fakturering sker med öppen debitering av momsen 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 deklarerats 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

8 kap. 19 § ML

Vid förvärv av en fastighet ska den ingående momsen enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML 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.

Lagrummet avser en fastighet (byggd i egen regi), som ej har tagits i bruk av säljaren. 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.

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.

17.8.3 Handling för retroaktiv avdragsrätt för fastighetsköpare

8 kap. 19 § ML

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. Om köparen begär det, är säljaren skyldig att utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som styrker den ingående momsen. 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

8 a kap. 15–17 §§ ML

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/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

Förmedling i annans namn

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. SKV 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. SKV 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 kontokortsföretaget. Den sammanställning som sälj företaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokortsföretaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedeln. 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.

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. SKV anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.