

Till Finansdepartementet

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 13 juni 2003 beretts tillfälle att avge yttrande över promemorian ”Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt” (Fi2003/3465). Med anledning härav anför Advokatsamfundet följande.

#### Sammanfattning

Sveriges advokatsamfund har inte några kategoriska invändningar mot förslaget att införa nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt. Om ett genomförande av faktureringsdirektivet genomförs i bl.a. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, den 1 januari 2004, bör det, framför allt mot bakgrund av rättssäkerheten i ett bredare perspektiv, ske med det uttryckliga förbehållet att den inte alls skall uppfattas inverka på de materiella reglerna om säljarens skyldighet att redovisa och erlagga utgående moms (skattskyldighet) och köparens rätt att göra avdrag för debiterad ingående moms (avdragsrätten). Därför bör ett genomförande under sådant förbehåll ske utan det föreslagna förbehållet om ”synnerliga skäl” som förutsättning för att belägga affärshändelsen med annan bevisning än ett fakturaunderlag upprättat enligt villkoren i 11 kap. ML, så att ett dylikt fakturaunderlag inte praktiskt sett kommer att utgöra den exklusiva bevisningen för uppkomsten av skattskyldighet respektive möjligheten att utöva (yrka) avdragsrätten. I övrigt bör också andra pågående reformer beaktas i största möjliga utsträckning, där det viktigaste får anses vara att förvaltningslagens krav på service och kontroll inte åsidosätts till följd av att organisatoriska lösningar av arbetet inom skatteförvaltningen inte kan förenas med informationsbehov etc. kring de nya reglerna om fakturering m.m. Anledning finns att återkomma särskilt med synpunkter på de reformer som här nämns i samband med yttrandet över frågan om genomförandet av faktureringsdirektivet i ML.

### Vem skall kunna utfärda faktura?

Att tillägga annan än den skattskyldige möjligheten att upprätta faktura enligt ML, såsom föreslås beträffande köparen eller tredje person, ändrar grundläggande mervärdesskatterättsliga principer. Fråga skulle bli om ett system där säljaren behåller ett ansvar för att faktura upprättas, men denne ges möjlighet att avtala med köparen eller tredje man att någon av dem ombesörjer själva upprättandet. Säljaren skall enligt förslaget till lagtext ”säkerställa” att så sker, vilket skulle innebära ett faktureringsansvar (se s. 11, 34 och 35 i promemorian). Ett sådant system kan ifrågasättas främst på grund av de tillämpningsproblem som erfarenhetsmässigt förelegat och alltjämt föreligger med dagens system att i olika hänseenden göra åtskillnad mellan fakturaunderlagets karaktär av bevisning kring affärshändelsen som föranleder uppkomsten av skattskyldighet hos säljaren respektive avdragsrätt hos köparen och affärshändelsen, så att det inte anses utgöra en del av affärshändelsen och nämnda skyldighet respektive rättighet inte skulle uppkomma förutan förefintligheten av ett dylikt underlag.

Det är enligt huvudregeln om skattskyldighet den som företar en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet som är skattskyldig, förutsatt att vederbörande bedriver yrkesmässig verksamhet någonstans i världen. Omsättningsbegreppet är sålunda centralt och i första hand erinras om att frågan om den mervärdesskattmässiga karaktären på prestationen i fråga skall bedömas med utgångspunkt i förhållandena hos säljaren. Köparen av varan eller tjänsten i fråga kan inte åläggas/tillåtas att göra den bedömningen, utan skyldigheten/möjligheten att utfärda faktura med i förekommande fall debitering av utgående mervärdesskatt skall fortsatt ligga hos den skattskyldige, dvs. säljaren som omsätter varan eller tjänsten. *A fortiori* gäller därmed att sådan skyldighet inte heller skall åläggas tredje person generellt sett, vilken fråga berörs också nedan.

Beträffande uppkomsten av köparens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt gäller att den ”icke kan göras beroende av om säljaren fullgör eller underlåter att fullgöra honom åvilande redovisnings- och betalningsskyldighet” (se SOU 1964:25 s. 382). ”Den som gör avdrag för ingående skatt anses ... inte ha någon mera omfattande utredningsskyldighet i frågan om skattskyldighet för den som debiterat skatten” (jfr RÅ 1984 1:67 med hänvisning till i första hand prop. 1968:100 s. 140). Om de yttre tecknen hos säljaren inte föranleder köparen anta annat än att säljaren är yrkesmässig, förvärvar köparen rätt till avdrag för debiterad mervärdesskatt även om säljaren vid en senare utredning exempelvis skulle anses vara osjälvständig. Om däremot säljarens prestation inte utgör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, kan köparen inte förvärva rätt till avdrag i god tro (jfr RÅ 1988 ref. 74).

Köparen skall i princip kunna utöva avdragsrätten med stöd av en momsberäknande faktura från säljaren (jfr prop. 1994/95:57 s. 136), men avdragsrätt kan inte uppkomma i fall av rättsvillfarelse, dvs. om köparen trots att en prestation omfattats av skatteplikt men omsättningen i fråga i stället undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML.

Om köparen i enlighet med förslaget skulle ges möjlighet att själv upprätta säljarens faktura, riskerar rättsutvecklingen i praktiken att leda till en legaldefiniering av avdragsrätten. Sådana tendenser har funnits de senaste åren och gått ut på att om inte ett faktura-underlag till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 5 § ML skulle det i sig innebära att avdragsrätt inte uppkommer. Riksskatteverket har i en skrivelse 1999-12-09, dnr 11530-99/100, uttalat att verket inte anser att det i sådana fall generellt sett ”krävs att leverantören upprättar en ny faktura”. Kraven på bevisningen anser riksskatteverket helt riktigt måste bedömas från fall till fall. Det borde inte ens ha behövt påtalas, då det av förarbetena till ML framgår att fakturan enbart utgör ett bevis (se prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217), och sålunda köparen kan utöva avdragsrätten med stöd av principerna om fri bevisföring och bevisprövning; någon legalbevisning är inte avsedd på mervärdesskatteområdet lika litet som inom skatterätten i övrigt. Situationen var emellertid sådan att skattemyndigheterna många gånger drev processer av innebörd att fakturaunderlaget och dess innehåll skulle utgöra saken, när köparens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skulle avgöras, inte huruvida köparen verkligen hade gjort ett förvärv. Efter avgörande av fyra s.k. periodiseringsdomar i regeringsrätten 1999-03-25 angående skattetilläggsfrågan, bl.a. RÅ 1999 ref. 16, åtföljt av Riksskatteverkets skrivelse, har den tendensen brutits men inte helt upphört.

En liknande utveckling är sannolik om förslaget i fråga genomförs, vilket i så fall allvarligt hotar rättssäkerheten på detta område. Därvidlag skall särskilt beaktas att vad som avses med saken i skattesammanhang också har en avgörande betydelse för frågor om framför allt skattebrott. Huruvida en oriktig uppgift i sak lämnats av deklaranten skall tolkas och bedömas på samma sätt oavsett om fråga är om en prövning av skattetillägg, eftertaxering eller av det objektiva rekvisitet i 2 § skattebrottslagen (se Förvaltningsprocess, s. 242, av Bertil Wennergren, Norstedts 1971; Skattenytt 2000 s. 415, artikeln Om muntlig förhandling i taxeringsmål, av Börje Leidhammar; SOU 2001:25 s. 351, utredningen Skattetillägg m.m. samt prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 116). Köparen skall i första hand bokföra och redovisa ingående mervärdesskatt med stöd av ett underlag mottaget från säljaren. Först ”[o]m det inte förekommer några mottagna handlingar i samband med affärshändelsen, måste ... verifikationen tillskapas på annat sätt” (jfr prop. 1998/99:130 Del 1, Ny bokföringslag m.m., s. 250). I framför allt sådana fall ger ML idag en möjlighet för köparen att upprätta exempelvis en avräkningsnota med den information som stipuleras i 11 kap. 5 § ML som en med faktura jämförlig handling (se 11 kap. 5 § ML och 1 kap. 17 § ML). Det bör också försettningsvis gälla som ett undantag från huvudprincipen om att det åligger säljaren att upprätta faktura-underlag.

Förslaget i rubricerad promemoria innebär att säljaren kan avtala med köparen – eller tredje man (s.k. outsourcing) – att denne upprättar säljarens fakturaunderlag. Något begrepp ”jämförlig handling” skall inte förekomma enligt förslaget. Risken är uppenbar att ett sådant system leder till argument om att den enda momsmässigt sett godtagbara bevisningen är ett underlag upprättat enligt villkoren i 11 kap. ML. En legalbevisning skulle kunna hävdas, där annan bevisning kring affärshändelsen fränkänns värde i det sammanhanget på formella grunder. En begreppsjurisprudens skulle riskera att upp-

komma, där underlaget för affärshändelsen blir saken, inte huruvida affärshändelsen i sig föranleder skattskyldighet hos säljaren respektive avdragsrätt hos köparen. Den risken blir inte mindre av att förslaget innehåller en regel som anger att om faktura inte kan uppvisas kan avdrag för ingående mervärdesskatt medges, om köparen på annat sätt kan styrka sådan rätt och ”synnerliga skäl föreligger” (se s. 7 och 69 i promemorian). Det lämnar öppet för argument om att det föreslagna systemet innebär en legalbevisning i moms-sammanhang vad gäller uppkomsten av skattskyldighet respektive avdragsrätt, där de materiella förutsättningarna för nämnda skyldighet och rättighet blir obsoleta i avsaknad av ett underlag som uppfyller villkoren som ställs beträffande vad som skall förstås med en faktura enligt 11 kap. ML. Även om det i förslaget anges som exempel på när villkoren i 11 kap. ML skulle kunna frångås att fakturan inte uppfyller villkoren och ”den skattskyldige på annat sätt kan styrka att transaktionen har utförts” (se s. 70 och 71 i promemorian), skulle just på momsområdet gälla att utövandet av avdragsrätten förutsätter ”synnerliga skäl”, om inte ett fakturaunderlag föreligger som uppfyller villkoren i 11 kap. ML. I praktiken kommer det sannolikt då inte att handla om att fakturaunderlaget på momsområdet enbart har vanlig beviskaraktär, utan huvudprincipen blir att en legalbevisning som uppfyller villkoren i 11 kap. ML förutsätts, t.ex. för att köparen inte skall bli betagen effektiva möjligheter till sakprövning av avdragsrätten. Affärshändelsen blir under sådana omständigheter sekundär i förhållande till kvaliteten på dokumentationen av densamma. I praktiken blir underlaget saken och inte bara en dokumentation av saken (affärshändelsen). Detta vore unikt i svensk rätt, däribland skatterätten, och saknar för övrigt stöd i EG-rätten. Innehållet i reglerna i ML skall styras av framför allt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), och oavsett om faktureringsdirektivet implementeras i ML skall de materiella skyldigheterna respektive rättigheterna enligt sjätte direktivet för säljaren respektive köparen av en skattepliktig vara eller tjänst inte påverkas av en förändring av förfarandereglerna eller redovisningsreglerna.

I sammanhanget får också nämnas utredningen Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74), där framför allt yrkesmässighetsbegreppet föreslås ersatt med begreppet beskattningsbar person. Den utredningen fokuserar inte på de materiella beskattningsreglerna, utan på förfarande- och redovisningsreglerna (se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186), men något ikraftträdandedatum föreslås inte. Eftersom yrkesmässighetsbegreppet är avgörande för de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet hos säljaren och av köparens rättigheter beträffande mervärdesskatten, där vad denne vetat eller kunnat bedöma med avseende på förhållandena hos säljaren är avgörande, bör utredningen SOU 2002:74 avvaktas, innan lagstiftaren genomför förslaget i ifrågavarande promemoria. Risken är annars att regeländringar baserade på rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (2001/115/EG), faktureringsdirektivet, åberopas som stöd för en legaldefiniering av uppkomsten av skattskyldighet hos säljaren och avdragsrätt hos köparen, där alltså de materiella reglerna därom blir sekundära. För att undvika detta bör den generella reformen av redovisningsreglerna i ML enligt SOU 2002:74 under alla omständigheter ske först efter det att de materiella reglerna i ML om uppkomsten av säljarens skattskyldighet och köparens avdragsrätt undersökts på temat EG-rättskonformitet. Reglerna i ML skall alltsedan Sveriges EU-inträde 1995, dvs. sedan snart ett decennium,

ha tolkats med utgångspunkt i de EG-rättsliga mervärdesskattedirektiven, varför rätts-säkerhetsmässiga skäl, beträffande redan avgjorda och pågående skatteprocesser och brottmålsprocesser där mervärdesskatterättsliga frågor berörts, kräver att en sådan undersökning företas, innan ändringar sker i ML som berör grundläggande begrepp såsom yrkesmässigheten, oavsett om dylika ändringar uttryckligen begränsas till att gälla redovisningsreglerna eller, trots starka skäl däremot, tillåts omfatta såväl sådana regler som de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt. Skulle nu ändå förslagen i promemorian baserade på faktureringsdirektivet genomföras, och den frihet som ges EG-länderna enligt artikel 22.3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet, att utforma sina nationella faktureringsregler ”upphävas”, innebär det inte att de materiella rättigheterna och skyldigheterna som följer för den enskilde av sjätte direktivet förändras. Därför bör ett genomförande av faktureringsdirektivet i bl.a. ML den 1 januari 2004 genomföras med klart uttryckta förbehåll om att den inte inverkar på något sätt på de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt, vilket – mot bakgrund av ovan anförda risker – tillika kräver att det tydligt anges i ML, utan något förbehåll om ”synnerliga skäl” eller dylikt, att ett faktura-underlag upprättat enligt villkoren i 11 kap. ML inte utgör den exklusiva bevisningen för uppkomsten av nämnda skyldighet respektive möjligheten att utöva (yrka) nämnda rättighet.

Idag är reglerna om skatteplikt och undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster moms-specifika i ML, vilket är i linje med att kompetensen på momsområdet tilldelats EG av riksdagen och att därmed någon inhemsk rättspraxis som avviker från vad sjätte direktivet stipulerar därvidlag inte godtas [se bl.a. EG-målen 107/76 (Hoffman-La Roche) och C-99/00 (Lyckeskog)]. Yrkesmässighetsbegreppet kopplar däremot till det nationella inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet genom hänvisning i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och i princip skall skatterätten bygga på civilrätten. Därför är begreppet näringsidkare enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL, betydelsefullt för att inom företagsskatterätten åtskilja företagen, vilka är bokföringsskyldiga enligt BFL, från privatpersonerna. En frikoppling därvidlag utan beaktande av vad ett nytt begrepp beskattningsbar person innebär materiellt sett enligt ML är inte lämpligt. Utredningen SOU 2002:74 föreslår beträffande redovisningsreglerna i ML att kopplingen till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed upphör (se SOU 2002:74 Del 1 s. 20). Eftersom den utredningen saknar föreslaget ikraftträdande-datum med motiveringen att ”förslagen bör föras in i ett sammanhang och föregås av relativt omfattande informationsinsatser” (se SOU 2002:74 Del 1 s. 21), måste ett genomförande av faktureringsdirektivet ske med nämnda reservation så att de materiella reglerna om säljarens skattskyldighet och köparens avdragsrätt är opåverkade. De skall inte heller påverkas av en eventuell senare ändring av redovisningsreglerna.

Oavsett om reformen särskilt om faktureringsreglerna i ML eller reformen om redovisningsreglerna i allmänhet i ML genomförs först, finns anledning att hålla öppet för en fortsatt koppling till de civilrättsliga reglerna och bokföringslagens beskrivning av bokföringsskyldighetens uppkomst, när det gäller att avgöra vem som skall tillhöra mervärdesskattesystemet, dvs. vilka som i egenskap av företagare skiljer ut sig från privatper-

soner i egenskap av konsumenter. Det spelar ingen roll om den personen benämns yrkesmässig eller beskattningsbar person, vederbörande måste i grunden åtminstone vara bokföringsskyldig, vilket är gemensamt i EG-länderna – liksom i andra länder med mervärdesskatt i sina ekonomier. En skattskyldig person är en person som kan mervärdesbeskattas, om vederbörande gör skattepliktig omsättning av vara eller tjänst (se SOU 2002:74 Del 1 s. 163 och även SOU 1999:133, Kommunkontosystemet och rättvisan, s. 72 och not 13 där), och karaktären som just skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet – dvs. företagare i förevarande sammanhang – bestäms i grunden av huruvida denne är bokföringsskyldig. Därvidlag spelar det ingen roll vilken benämning som används i ML – nuvarande yrkesmässig, sjätte direktivets skattskyldig person eller ett nytt begrepp beskattningsbar person – eller om kopplingen till de civilrättsliga reglerna i BFL går över 13 kap. IL, men den materiella frågan om vem som kan bli skattskyldig och därmed tillhör mervärdesskattesystemet får inte bestämmas med utgångspunkt i en helt självständig specialreglering i ML. Om det skulle utvecklas något slags ”skattemässig god redovisningssed”, skulle bokföringsskyldigheten inte längre fungera som ett begrepp för att åtskilja näringsidkarna, dvs. de som bedriver en verksamhet i förvärvssyfte, från privatpersoner och deras hobbyaktiviteter. Det skulle leda till såväl en betydande rättsosäkerhet för de enskilda när det gäller möjligheterna att förutse beskattningsbeslut som avsevärda kontrollproblem. Även om kopplingen till god redovisningssed framgent skulle komma att upphävas beträffande frågor om när mervärdesskatt skall redovisas, måste i grunden bokföringsskyldigheten sålunda avgöra vem som skall tillhöra momssystemet och ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i sin ekonomiska verksamhet, som uttrycket lyder i artikel 4 i sjätte direktivet, samt bli skyldig att redovisa utgående mervärdesskatt (skattskyldig) på skattepliktig omsättning av varor och tjänster. Därför måste genomförandet av faktureringsdirektivet ske med förbehåll för att de materiella reglerna om uppkomsten av skattskyldighet och avdragsrätt i ML inte påverkas.

Med sistnämnda förbehåll föreligger inte något hinder med anledning av den pågående utredningen Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder, dir. 2002:106, att genomföra faktureringsdirektivet i ML, då reformen inte synes inverka på det fortsatta arbetet enligt SOU 2002:74 med frågan om redovisningsreglerna i ML skall frikopplas från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed. I det arbetet har lagstiftaren för övrigt också att beakta EG-rätten, nämligen EG:s fjärde direktiv om redovisning (78/660/EEG).

När det gäller frågan om tredje man skall kunna utfärda säljarens faktura får en eventuell sådan reglering ske enligt enumerationsprincipen. Ett sådant fall som skulle kunna anges i ML är när auktionsföretag lämnar avräkningsbesked e.d. till säljaren av ett till företaget inlämnat föremål. Det godtogs tidigare enligt Riksskatteverkets (RSV) anvisning RSV Im 1987:1, som dock ”upphävdes” i och med utgången av maj månad 2001 genom Riksskatteverkets allmänna råd RSV 2001:18. En generell regel om att tredje man skulle kunna upprätta säljarens faktura är emellertid olämplig på grund av samma orsaker som ovan angivits beträffande att den möjligheten skulle ges köparen annat än undantagsvis. Att det i tredje mans situationer krävs en särskild uppräknings i ML av vilka sådana som skall kunna utfärda säljarens beskattningsunderlag motiveras av problem som är aktuella beträff-

fande tillämpningen av den särskilda regeln i 6 kap. 7 § ML. Den innebär att en omsättning skall anses göras av såväl en förmedlare som av dennes huvudman, om förmedlaren i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för huvudmannens räkning och uppbär likviden. En hel del skatte- och skattebrottsprocesser innehåller frågeställningar om tillämpningen av 6 kap. 7 § ML. Från skattemyndigheternas sida hävdas ibland att det räcker med att fakturan enbart innehåller förmedlarens identitetsuppgifter för att denne inte bara skall anses skattskyldig för förmedlingsprovisionen, utan också för omsättningen av huvudmannens prestation. Regeln i fråga är avsedd att omfatta i första hand kommissionärer, vilket också är fallet enligt liknande regler i dansk och tysk mervärdesskattelagstiftning. Genom tillämpning av den skall förmedlaren enligt såväl förarbetena till ML som enligt äldre svensk mervärdesskatterätt jämföras med en återförsäljare (se prop. 1993/94:99 s. 190). Problemet är att med den uppfattning som ibland företräds av skattemyndigheterna skulle även andra mellanmän än kommissionärer omfattas av 6 kap. 7 § ML. De förslag som SOU 2002:74 presenterar löser inte denna frågeställning, men det är värt att notera att utredningen indirekt tillstår att 6 kap. 7 § ML inte har någon direkt motsvarighet i sjätte direktivet (jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 653). Rättssäkerheten kräver förutsebarhet i beskattningsbeslut. Det är därför av största vikt att de materiella reglerna i ML utreds när såväl en agent skall ansvara för bedömningen av ett beskattningsunderlag motsvarande förmedlingsprovisionen som när en kommissionär och eventuella andra mellanmän har att göra samma bedömning för ett underlag gällande huvudmannens omsättning. En sådan utredning bör tillsättas utan avvaktan på att arbetet med SOU 2002:74 fortskrider. Här är det viktigt att poängtera att införandet av en allmän regel om att tredje man kan upprätta säljarens faktura skulle kunna tas till intäkt för fortsatta argument om att innehållet i fakturan från en förmedlare skall utgöra rättsfakta för rättsföljden mervärdesbeskattning. Därför bör de mellanmän som kan upprätta säljarens fakturaunderlag genom exempelvis utfärdande av ett avräkningsbesked särskilt anges i ML, vilket i första hand handlar om auktionsföretagen. Därvidlag gäller, i konsekvens med vad nyss anförts, också ovan nämnda reservation om att genomförandet av faktureringsdirektivet sker med förbehåll för att de materiella reglerna enligt ML om uppkomsten av skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt hos köparen inte påverkas.

En annan anledning till att avvakta med nya faktureringsregler, eller att åtminstone göra reservationen för att de inte skall anses ha någon betydelse för frågor om uppkomst av skattskyldighet och avdragsrätt materiellt sett, är att de regeländringar som skedde den 1 juli 2003 i bl.a. ML genom SFS 2003:220-223 beträffande elektroniskt levererade tjänster (elektroniska tjänster) enbart gäller temporärt i tre år och kan komma att bytas ut mot den eventuella bättre ordning som skulle kunna ha utarbetats inför den 1 juli 2006.

#### Vilka transaktioner skall faktura omfatta?

Med reservation för ovan angivet observandum om att förslaget inte skall uppfattas innebära någon förändring av de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML, kan det genomföras. En sådan reservation bör ske för att minska den uppenbara risken att behovet av en ökad effektivitet i det administrativa samarbetet som skall upprätthållas enligt EG:s förordning EEG nr 218/92 med andra EG-länder beträffande

varuhandeln, [vilket behov påtalas av Riksrevisionsverket (numera Riksrevisionen) på s. 36 i revisionsrapport 2003-06-10, dnr 23 2000-1504 – med titeln Momskaruseller och annat fusk i handeln mellan Tyskland och Sverige], kommer att kompenseras genom en formalistisk behandling hos skattemyndigheterna av kontrolluppgifter från kvartalsrapporter etc. på bekostnad av en rättssäker prövning av vad som faktiskt förevarit, dvs. av affärshändelsen.

### Hur och var skall faktura och annat räkenskapsmaterial lagras?

Att fakturor och annat räkenskapsmaterial skall kunna lagras också elektroniskt är i linje med utvecklingen av system för redovisning i stort. Givet är att en näringsidkare skall säkerställa att fakturorna är oförändrade och läsbara under lagringstiden. En bestämmelse därom bör emellertid inte endast finnas i den förfarandemässiga lagstiftningen skattebetalningslagen (1997:483), utan också i BFL, så att något slags legalbevisning inte kan uppfattas på skatteområdet.

När det gäller frågan om var elektroniska fakturor kan förvaras är fakturans funktion som uppgift i kontrollsammanhang också av intresse. Framför allt är det viktigt att lösa vissa problem i samband med kontroll av handeln med andra EG-länder, innan en reform genomförs av innebörd att elektroniska fakturor kan lagras utanför Sverige. Ett exempel på en fråga som bör lösas dessförinnan är hur skatteförvaltningen löser ovan nämnda skillnader i synen på den mervärdesskatterättsliga behandlingen av mellanmän jämfört med andra EG-länder, t.ex. Tyskland. Skattemyndigheterna och ekobrottsmyndigheterna utreder idag vad som något förenklat kallas ”momskaruseller”. Regeringen talar om denna ”s.k. karusellhandel” i samband med internationella skatteflyktsupplägg, och behovet av internationell samordning av åtgärder mot sådant (se prop. 2002/03:99 s. 213), och Riksrevisionsverket talar i sin revisionsrapport 2003-06-10 på s.14 om ”momskaruseller”, men ger en mycket schablonartad beskrivning av vad som avses därmed. Riksskatteverket (RSV) försöker sig också bara på ”[e]n mera allmängiltig definition av ”karusellhandel” (se RSV:s Rapport 2000:8 s. 3). Vagheten i definitionen av problemet är förståelig, om man jämför med dansk doktrin, där Christian Dresager från danska Told- og Skattestyrelsen i artikeln Moms-karusellsvig – en svigsmetode der eskalerer, Revision og Regnskabsvesen nr. 2 1999 (s. 23-28), på s. 24 anger att ”[d]er findes intet sted i lovgivningen eller litteraturen en egentlig definition på moms-karusellsvig”. I dessa fall förekommer alltså också problematiken med att bedöma vem som skall anses som säljare, huvudmannen eller en förmedlare? Fakturaunderlaget och vem som kan identifieras utifrån det, endast förmedlaren eller denne och vederbörandes huvudman, ges idag ofta en avgörande betydelse för att bestämma om mellanmannen (förmedlaren) skall jämföras med en återförsäljare med tillämpning av 6 kap. 7 § ML. Ett annat problem med internationell samordning mellan EG-länderna som också förekommer i samband med bl.a. fall av s.k. karusellhandel är tillämpningen av den s.k. övergångsordningen för mervärdesbeskattningen av varuhandeln mellan EG-länderna och bestämningen av rätt omsättningsland. Den problemställningen har också i praktiken ofta att göra med utvärderingen av faktura-underlaget, varför den tillika bör bemästras bättre än idag, innan en reform genomförs om att elektroniska fakturor skall kunna lagras utanför Sverige. En fullödig analys av hur



nämnda ”karusell”-problem skall brytas ned i sina beståndsdelar utifrån ML saknas idag. Om inte synen på nämnda mellanmansproblematik och den s.k. övergångsordningen samordnas med exempelvis tyska och danska myndigheter, kommer inte sådant som den internationellt präglade ”karusell”-problematiken att kunna bemästras. Därför skulle ett genomförande av reformen om att elektroniska fakturor skall kunna lagras utanför Sverige i nuläget enbart riskera att utvidga omfattningen av anledningar till kontrollproblem.

I sammanhanget bör också beaktas den föreslagna reformen enligt prop. 2002/03:99 om att den 1 januari 2004 slå samman de tio regionala skattemyndigheterna och Riksskatteverket till en enda myndighet, Skatteverket. Huruvida det nya Skatteverket blir lösningen på det av Riksrevisionsverket påtalade behovet av effektivisering av kontrollen av mervärdesskatt i den internationella handeln vet ingen idag. Det man vet är att Riksrevisionsverket uppskattar problemet med momsfusks i den internationella handeln som ett mycket stort problem; 5 till 10 miljarder kronor beräknas därvidlag undandras statskassan per år enligt vad som anges på s. 36 i verkets revisionsrapport. Ett behov kommer sålunda att föreligga av att analysera utfallet av en fördelning av kompetens och resurser i den nya skatteorganisationen med avseende på kontrollverksamheten samt även beträffande den rättssökande allmänhetens uppfattning om servicefunktionen efter ett genomförande av den föreslagna omorganisationen. Först därefter kan en rimlig uppfattning bildas om vilka rättssäkerhetsmässiga, uppbörds- och kontrollmässiga risker som kan tänkas uppkomma om elektroniska fakturor skulle få lagras utomlands.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Axel Calissendorff

Anne Ramberg