



Momsrullan

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

Momsrullan

Björn Forssén

Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-173-0



FÖRORD

Momsrullan är en handbok om mervärdesskatt (moms), och består i huvudsak av material från tre andra böcker som ges ut på samma förlag som det förevarande, nämligen:

- *IMPAKT – Momsnyckeln*, som framför allt berör grunderna enligt mervärdesskattelagen för den momsmässiga behandlingen av såväl nationella som internationella affärer;
- *Momsen och fakturan*, som framför allt berör reglerna om faktureringskyldighet enligt mervärdesskattelagen; och
- översikten avseende slutsatserna från analysen av den s.k. representantregeln i *Skatt- och betalningskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier Tredje upplagan*.

Momsrullan består i tre sektioner: *Grundläggande regler om moms* (10 000 000); *Internationella affärer och moms* (20 000 000); och *Formella regler och redovisningsregler om moms* (30 000 000). I den första sektionen återfinns nämnda översikt avseende slutsatserna i boken om enkla bolag och partrederier och moms. I övrigt är den första sektionen, liksom den andra sektionen, i stort sett baserade på *IMPAKT – Momsnyckeln*. Därifrån är också vad som anges i den tredje sektionen i denna bok om registreringskyldigheten till moms hämtat. I övrigt baseras den tredje sektionen på *Momsen och fakturan*, varför den sektionen i första hand behandlar följande frågor:

- **vem** som är faktureringskyldig, i **vilka** situationer skyldigheten uppkommer och **hur** den ska fullgöras;
- **när** faktureringskyldigheten ska fullgöras; och
- **vad** fakturan ska innehålla; samt
- redovisningsregler om moms;
- skyldighet att lämna periodisk sammanställning; och
- krav på att ha kassaregister

Sifferserien bestående i åtta siffror som används i denna bok är tänkt att underlätta att förflytta sig i dokumentet från innehållsförteckningen till en viss sektion, kapitel och avsnitt med hjälp av dataprogrammets sökfunktion. Sifferserien indelar boken i sektion, kapitel och avsnitt enligt följande: första siffran står för sektion, den andra för kapitel i respektive sektion och övriga siffror anger avsnitt i respektive kapitel.

De regler som berörs i boken är de som gällde per den 1 januari 2015.

Stockholm i april 2015
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 11

GUIDE TILL MOMSRULLAN, s. 13

10 000 000 SEKTION 1 – GRUNDLÄGGANDE REGLER OM MOMS, s. 14

- 11 000 000 Mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter, s. 15
- 11 100 000 Översiktligt om mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter, s. 15
- 11 100 100 Särskilt om s.k. blandad verksamhet, s. 19
- 11 200 000 Huvudprinciperna för vem som är skattskyldig för en omsättning inom landet eller försäljning till utlandet eller förvärv från utlandet, s. 19
- 11 210 000 Inländska respektive utländska beskattningsbara personer, s. 20
- 11 210 100 Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person, s. 20
- 11 211 100 Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person, s. 21
- 11 211 200 Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person, s. 22
- 11 220 000 Särskilda bestämmelser om skattskyldighet, s. 23
- 11 221 000 Skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (6 kap. 2 § ML), s. 23
- 11 222 000 Skattskyldighet för förmedlare (6 kap. 7 § ML), s. 27
- 11 230 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF), s. 29
- 11 240 000 Import, s. 29
- 11 250 000 Särskilt om s.k. betalningsskyldighet, s. 29
- 11 260 000 Särskilt om s.k. mervärdesskattegrupper, s. 29

- 12 000 000 Skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster, s. 30
- 12 100 000 Översikt om skatteplikt, undantag och skattesatser, s. 30
- 12 110 000 Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats, s. 30
- 12 111 000 A Tillgångsöverlåtelser, s.30
- 12 112 000 B Fastighetsområdet, s. 30
- 12 113 000 C Personliga tjänster, rättigheter och kommunikation m.m., s. 30
- 12 114 000 D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel, s. 31
- 12 120 000 Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, s. 32
- 12 121 000 a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 32
- 12 122 000 b Undantag på fastighetsområdet, s. 33
- 12 123 000 c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m., s. 33
- 12 124 000 d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott, s. 34

- 13 000 000 Vissa branscher och momsen samt särskilda frågor om moms, s. 35
- 13 100 000 Vissa branscher, s. 35
- 13 110 000 Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, s. 35
- 13 120 000 VMB: viss resebyråverksamhet, s. 38

- 13 130 000 Konstnärns (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst, s. 39
- 13 140 000 Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m., s. 39
- 13 150 000 Byggbranschen, s. 40
- 13 200 000 Vissa frågor, s. 44
- 13 210 000 Investeringsvaror, s. 44
- 13 220 000 Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag, s. 45

20 000 000 SEKTION 2 – INTERNATIONELLA AFFÄRER OCH MOMS, s. 46

- 21 000 000 Internationella affärer och moms, s. 47
- 21 100 000 Import samt unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av vara till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 47
- 21 110 000 Import, s. 47
- 21 111 000 Import – förtullning (varors övergång i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m., s. 48
- 21 111 100 Undantag från skatteplikt vid import, s. 48
- 21 111 200 Undantag för viss import, s. 48
- 21 112 000 Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m., s. 49
- 21 112 100 Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen, s. 50
- 21 112 200 Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd, s. 51
- 21 120 000 Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 51
- 21 121 000 Unionsinternt förvärv av vara(UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land, s. 51
- 21 121 100 Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)], s. 51
- 21 121 200 Undantag från skatteplikt vid UIF, s. 52
- 21 121 300 Varuutförsel från Sverige till annat EU-land, s. 52
- 21 122 000 Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap., s. 53
- 21 123 000 Export av vara till TL, s. 53
- 21 124 000 Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 54
- 21 124 100 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet), s. 54
- 21 124 200 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; art. 45 i mervärdesskattedirektivet), s. 54
- 21 200 000 Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands, s. 56
- 21 210 000 Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§, s. 56
- 21 220 000 Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§, s. 56
- 21 220 100 5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster, s. 57
- 21 220 200 5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§, s. 57
- 21 230 000 Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st., s. 57
- 21 300 000 Olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor (A-C) eller tjänster (D), s. 58

21 310 000 AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land, s. 58

21 311 000 AA1. K har svenskt VAT-nr som S anger i fakturan till K, s. 58

21 311 100 Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF), s. 59

21 311 200 Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB), s. 59

21 312 000 AA2. K har inte svenskt VAT-nr, s. 60

21 312 100 Huvudregel, s. 60

21 312 200 Undantag, s. 60

21 313 000 AA3. Nya transportmedel, s. 61

21 314 000 AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT), s. 61

21 315 000 RR, s. 61

21 316 000 TT1, s. 62

21 317 000 TT2, s. 63

21 318 000 AAY. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelands-handel, s. 64

21 319 000 AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person, s. 64

21 320 000 AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land, s. 65

21 321 000 AB1. K har VAT-nr i annat EU-land än SE, s. 66

21 322 000 AB2. K har inte VAT-nr i annat EU-land än SE, s. 66

21 322 100 Huvudregel, s. 66

213 222 200 Undantag, s. 66

21 323 000 AB3. Nya transportmedel, s. 67

21 324 000 ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma, s. 68

21 330 000 BA Varuinförsel från TL (import), s. 68

21 340 000 BB Varuutförsel till TL (export), s.69

21 340 100 Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8, s. 71

21 350 000 C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror, s. 72

21 360 000 D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL), s. 73

21 361 000 D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst, s. 74

21 361 100 Kommentarer till huvudregel I, s. 75

21 361 200 Kommentarer till huvudregel II, s. 77

21 362 000 D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §, s. 77

21 362 110 Kommentarer till 5 kap. 7 § ML, s. 78

21 362 120 Kommentarer till 5 kap. 8 §, s. 80

21 362 130 Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§, s. 81

21 362 131 5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran, s. 81

21 362 132 5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse, s. 82

21 362 133 5 kap. 9 § tredje st. – särskild regel om placeringen av omsättning bestående i brevbefordran, s. 82

21 362 134 Översikt avseende hur 9 § första och andra st., och 10 § förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.), s. 83

21 362 140 Kommentar till 5 kap. 11 § 5, s. 85

21 362 150 Kommentar till 5 kap. 12 §, s. 85

21 362 160 Kommentar till 5 kap. 13 §, s. 85

21 362 170 Kommentar till 5 kap. 15 §, s. 86

21 362 180 Kommentarer till 5 kap. 17 §, s. 87

21 362 190 Kommentar till 5 kap. 18 §, s. 88

- 21 362 200 Kommentarer till 9 b kap, 4 §, s. 89
- 21 362 300 Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 §, s. 90
- 21 363 000 D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 91
- 21 363 100 Huvudregel I (5 kap. 5 §), s. 91
- 21 363 200 Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna, s. 91
- 21 363 210 5 kap. 16 §, s. 91
- 21 363 220 De särskilda ordningarna, s. 92
- 21 363 230 Kommentarer till de särskilda ordningarna, s. 92

30 000 000 SEKTION 3 – FORMELLA REGLER OCH REDOVISNINGSGREGLER OM MOMS, s. 96

- 31 000 000 Registreringsskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms, s. 97
- 31 100 000 Registreringsskyldighet till moms, s. 97
- 31 200 000 Fakturerings- och dokumentationsskyldighet, s. 98
- 31 210 000 Förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt, s. 98
- 31 220 000 Vem som är faktureringskyldig, i vilka situationer skyldigheten uppkommer och hur den ska fullgöras, s. 102
- 31 221 000 Allmänt om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 102
- 31 221 100 Ang. mervärdesskattegrupper, s. 103
- 31 222 000 Reglerna om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 103
- 31 222 100 Huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 103
- 31 222 200 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML, s. 104
- 31 223 000 Undantag från faktureringskyldigheten, s. 105
- 31 224 000 Förskott och a conto, s. 107
- 31 225 000 Självfakturerering och outsourcing, s. 107
- 31 230 000 När faktureringskyldigheten ska fullgöras, s. 109
- 31 240 000 Vad en faktura ska innehålla, s. 110
- 31 241 000 Verifikation enligt BFL och faktura enligt ML, s. 110
- 31 242 000 Fakturans innehåll enligt huvudregeln i ML, s. 112
- 31 243 000 Kommentarer av innehållskraven på fakturan enligt huvudregeln, s. 113
- 31 243 001 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML), s. 113
- 31 243 002 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML), s. 113
- 31 243 003 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML), s. 115
- 31 243 004 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML), s. 116
- 31 243 005 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML), s. 116
- 31 243 006 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML), s. 117
- 31 243 007 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML), s. 118
- 31 243 008 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML), s. 118
- 31 243 009 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML), s. 119
- 31 243 010 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML), s. 120
- 31 243 011 Självfakturerering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML), s. 121
- 31 243 012 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML), s. 121
- 31 243 013 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML), s. 123
- 31 243 014 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML), s. 124
- 31 243 015 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML), s. 125

- 31 243 016 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML), s. 126
- 31 244 000 Förutsättningar för och innehållskrav på förenklad faktura enligt ML, s. 126
- 31 245 000 Kreditnota, s. 129
- 31 246 000 Samlingsfaktura, s. 132
- 31 247 000 Faktura i elektronisk form, s. 133
- 31 248 000 Underskrift, valuta och språk, s. 134
- 31 248 001 Underskrift, s. 134
- 31 248 002 Valuta, s. 134
- 31 248 003 Språk, s. 136
- 31 249 000 Vissa fastighetsöverlåtelser: krav på sammanställning över ingående moms, s. 136
- 31 250 000 Fakturan och utövande av avdragsrätten för ingående moms, s. 138
- 31 260 000 Bevarande av fakturor och annan räkenskapsinformation, s. 141
- 32 000 000 Översiktligt om redovisningsregler för moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister, s. 144
- 32 100 000 Redovisningsregler om moms, s. 144
- 32 200 000 Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna, s. 147
- 32 300 000 Krav på att ha kassaregister, s. 148

KÄLLFÖRTECKNING, s. 151

SAKREGISTER, s. 154

FÖRKORTNINGAR

ang., angående
art., artikel/artiklarna
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
CLO, Central Liaison Office
ECB, Europeiska centralbanken
ECR, European Court Reports
EDI, Electronic Data Interchange
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EG, Europeiska gemenskaperna
eng., engelska
EORI, Economic Operators Registration and Identification number
EU, Europeiska unionen
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
Fi. Finansdepartementet
FOA, Försvarets forskningsanstalt
fr., franska
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
GST, goods and services tax
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt skatt mervärdesskatt
Jfr, jämför
kr, kronor
Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
men., mening/-en
MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
Moms, mervärdesskatt
MVD, mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration)
NATO, North Atlantic Treaty Organization
p., page/-s
pkt, punkt
prop., Regeringens proposition
PS, periodisk sammanställning
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och
Personaldomstolen
RF, regeringsformen (1974:152)
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SAS, Scandinavian Airlines System

SE, Sverige
SFF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SIDA, Swedish International Development Authority
SIFO, svenska institutet för opinionsundersökningar AB
SJ, Statens järnvägar
SKV, Skatteverket
SKVFS, Skatteverkets författningssamling
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycket/-na
TL, tredje land
ty., tyska
UIF, unionsinternt förvärv
VAT, value added tax (mervärdesskatt)
VIES, VAT Information Exchange System
VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web
Åf, beskattningsbar återförsäljare

GUIDE TILL MOMSRULLAN

Momsrullan består i tre sektioner: *Grundläggande regler om moms* (10 000 000); *Internationella affärer och moms* (20 000 000); och *Formella regler och redovisningsregler om moms* (30 000 000).

Den första sektionen, *Grundläggande regler om moms*, delas in i tre huvuddelar:

- Under 11 000 000 beskrivs mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter.
- Under 12 000 000 beskrivs översiktligt skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster.
- Under 13 000 000 berörs vissa branscher och momsen samt särskilda frågor om moms.

Den andra sektionen, *Internationella affärer och moms*, består i en del:

- Under 21 000 000 beskrivs översiktligt just internationella affärer och moms.

Den tredje sektionen, *Formella regler och redovisningsregler om moms*, delas in i två delar:

- Under 31 000 000 behandlas översiktligt de formella reglerna om registreringskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms.
- Under 32 000 000 behandlas översiktligt redovisningsregler om moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister.

Sifferserien bestående i åtta siffror indelar boken i sektion, kapitel och avsnitt enligt följande: första siffran står för sektion, den andra för kapitel i respektive sektion och övriga siffror anger avsnitt i respektive kapitel. Sifferserien är tänkt att underlätta att förflytta sig i dokumentet från innehållsförteckningen till en viss sektion, kapitel och avsnitt med hjälp av dataprogrammets sökfunktion.

**10 000 000 SEKTION 1 – GRUNDLÄGGANDE REGLER OM
MOMS**

11 000 000 Mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter

11 100 000 Översiktligt om mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter

Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter kan beskrivas med följande schematiska översikt:

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Mervärdesskatt (moms) är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna [se mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)]. Momsen ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. En *beskattningsbar person* som i denna egenskap gör *skattepliktig omsättning av vara eller tjänst* inom landet (Sverige) blir *skattskyldig*, vilket följer av huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har ett företag som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående moms på sina utgifter, när det gör förvärv från andra företagare eller importerar varor (se art. 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML (1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 §§ ML).

Skattskyldig i ML motsvarar enligt 1 kap. 2 § första st. 1 och 1 kap. 8 § första st. (med hänvisning till 1 §) *betalningsskyldig* i art. 193 i direktivet, dvs. någon som är skyldig att redovisa och betala *utgående moms* till staten. *Beskattningsbar person* enligt 4 kap. 1 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368) motsvaras av *beskattningsbar person* enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet: ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en

ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat” (4 kap. 1 § första st. första men. ML; art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet).

Reglerna om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet återfinns i 4 kap. ML. De återges här i sin helhet:

Vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

1 § Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2-5 §§ har upphävts genom SFS 2013:368.

Särskilt om viss offentlig verksamhet

6 § Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

7 § Bestämmelserna i 6 § tillämpas inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

Ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet

8 § Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för

föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

Beskattningsbar person utvidgas i 5 kap. 4 § jämfört med bestämmningen i 4 kap. 1 § vid tillämpning av reglerna om placering av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ ML (se 21 220 200).

Enligt 3 kap. 1 § första st. ML är en omsättning av vara eller tjänst (samt import) skattepliktig, om inte undantag anges i en regel i 3 kap. (jfr art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet). Normalskattesatsen är 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML). Reducerad skattesats om 12 respektive 6 procent anges för vissa varor och tjänster (7 kap. 1 § andra respektive tredje st. ML). Annat än omsättning som utlöser beskattning är uttag, 2 kap. ML, eller, angående s.k. investeringsvaror, förändrad användning eller avyttring som medför jämkning av ingående moms (8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML). Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML). Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML (3 kap. 1 § första st. ML). Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett unionsinternt förvärv (UIF) av sådan vara inte heller skattepliktig (3 kap. 1 § andra och tredje st. ML).

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten knyts enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML till *skattskyldighetsbegreppet*, medan avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet knyts till begreppet beskattningsbar person. Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet [se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet]. *Från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* i 3 kap. ML berättigar inte till avdragsrätt, medan från *skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* berättigar till *återbetalningsrätt för ingående moms* på förvärv eller import i verksamheten enligt bl.a. 10 kap. 11 och 12 §§ ML (jfr bl.a. art. 169 i mervärdesskattedirektivet).

De från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningarna i 3 kap. ML är:

- vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 2),
- omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc. (3 kap. 21 §),
- tjänst tillhandahållen av mäklare etc. om tjänsten avser omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc (3 kap. 21 a §),
- överlåtelse av eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (SSRS, Sjöräddningssällskapet) av fartyg för livräddning etc. (3 kap. 22 §),
- receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus (3 kap. 23 § 2),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a §),
- omsättning av varor från Sverige till andra EU-länder under vissa förutsättningar (3 kap. 30 a §),
- omsättning av tjänster avseende varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e §),
- vissa omsättningar av varor eller tjänster till annat EU-land avsedda för NATO [3 kap. 31 § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelsesikt, 14 c § andra st. mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF)],
- omsättning av varor eller tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern [3 kap. 31 a § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelsesikt, 14 c § andra st. MF)],
- omsättning av tjänst som utgör bikostnad i samband med import till Sverige eller till annan bestämmelseort inom EU som är känd vid förtullningen (3 kap. 32 §) eller
- omsättning av varor i vissa lager eller av tjänster avseende sådan omsättning av varor (9 c kap. 1 §).
[10 kap. 11 § första st. ML]

Andra från skatteplikt undantagna omsättningar enligt reglerna i 3 kap. ML än de ovan angivna utgör okvalificerat undantagna omsättningar.

Oavsett karaktären på omsättningarna i verksamheten, kan s.k. avdragsförbud för ingående moms föreligga för förvärv eller import i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första st. 1 resp. 2 ML föreligger avdragsförbud för ingående moms om den hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad respektive utgifter för representation och liknande ändamål enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Ett annat

avdragsförbud respektive begränsning av avdragsrätten följer av 8 kap. 15 och 16 §§ ML för personbilar (och motorcyklar). Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med art. 176 andra st. i direktivet så länge EU:s råd inte beslutar annat.

11 100 100 Särskilt om s.k. blandad verksamhet

En *verksamhet* kan vara *blandad*. Det innebär att företaget gör omsättningar som är å ena sidan skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna respektive å andra sidan omsättningar som är från skatteplikt okvalificerat undantagna. Den förstnämnda kategorin innebär avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan sistnämnda kategori innebär att varken avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger. I praktiken kan inköpsfakturorna sägas vara hänförliga till tre högar i en blandad verksamhet: ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt, full avdrags- eller återbetalningsrätt på förvärv hänförliga till skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och förvärv hänförliga till båda verksamhetsgrenarna (s.k. gemensamma förvärv). För de gemensamma förvärven får avdrag ske efter skälig grund, där en fördelningsnyckel tillämpas, t.ex. omsättning, nedlagd arbetstid eller – avseende fastigheter - yta, för att avgöra till vilken procent avdrag för ingående moms på dylika förvärv får ske. Se 8 kap. 13 § ML. Se även 95 %-regeln i 8 kap. 14 § första st. ML, där det av pkt 1 följer att hela den ingående momsen på ett visst förvärv eller import i en blandad verksamhet får dras, om förvärvet eller importen till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Av pkt 2 i samma lagrum följer att full avdragsrätt föreligger om den ingående momsen för förvärvet eller importen inte överstiger 1 000 kr och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet.

11 200 000 Huvudprinciperna för vem som är skattskyldig för en omsättning inom landet eller försäljning till utlandet eller förvärv från utlandet

I enlighet med principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) enligt art. 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU har Sverige kvar kompetensen på områden där befogenheter inte har tilldelats EU:s institutioner [prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507; lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (benämns också anslutningslagen eller EU-lagen)]. På momsområdet har dock Sverige genom EU-anslutningen 1995 – med stöd av 10 kap. 6 § första st. första men. regeringsformen (1974:152), RF – i princip tilldelat kompetensen till EU:s institutioner. Enligt art. 288 tredje st. i Fördraget om EU:s

funktionssätt (FEUF) är Sverige som medlemsland i EU skyldigt att i ML implementera EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) som en s.k. bindande rättsakt med avseende på resultatet som ska uppnås med direktivet. Sverige har bara kvar kompetensen beträffande vad för *slags* åtgärder – *form och tillvägagångssätt* – att använda för implementeringen av direktivet (prop. 1994/95:19 Del 1 s. 526). EU har emellertid inte någon egen beskattningsrätt. Därför har Sverige – liksom övriga medlemsländer – kvar sin skattesuveränitet på momsområdet (prop. 1994/95:57 s. 77 och 78). Medlemsländerna är stater med skattesuveränitet som konkurrerar om beskattningsrätten till omsättningarna inom EU. Det innebär att reglerna i 5 kap. ML angående huruvida en omsättning placeras inom landet (Sverige) eller utomlands i grunden har karaktären av lagvalsregler beträffande vilket medlemsland som har beskattningsrätten till en viss omsättning. Här berörs inte om en regel i mervärdesskattedirektivet har implementerats korrekt i ML. När hänvisning sker till en regel i ML, anges dock ibland närmast motsvarande direktivbestämmelse. Nedan illustreras således EU som en enhet inkluderande Sverige och annat EU-land/andra EU-länder, medan i förekommande fall plats utanför EU, dvs. tredje land (TL), illustreras som någonting utanför den enheten.

11 210 000 Inländska respektive utländska beskattningsbara personer

I förevarande sammanhang är det av intresse i första hand att ML delar in beskattningsbara personer i inländska och utländska. Med en utländsk beskattningsbar person förstås en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). För att en etablering ska anses utgöra fast etableringsställe krävs att det varaktigt finns både mänsklig arbetskraft och andra tekniska resurser för att göra omsättningar där (prop. 2001/02:28 s. 46).

Med andra ord är en beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige att beteckna som inländsk eller skatteinlämning, även om det inte uttrycks explicit i ML. [Här används uttrycket inländsk beskattningsbar person enbart för åskådliggörande av systematiken i ML angående internationella affärer.]

11 210 100 Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person

En beskattningsbar person som är att beteckna som inländsk, genom att denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige, likställs med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen som ska bedömas görs utan medverkan av det

svenska etableringsstället (1 kap. 2 § fjärde st. och 2 d § andra st. ML). Därvid får det svenska etableringsställets tekniska eller personella resurser inte alls medverka vid fullgörandet av omsättningen. Medverkan föreligger inte om etableringsstället i Sverige bara använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hanteringen av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).

11 211 100 Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person

- Om en *beskattningsbar person* gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet (Sverige), ska denne *betala utgående moms i Sverige* (1 kap. 2 § första st. 1 ML). Grundprincipen är att en beskattningsbar person som gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i t.ex. EU-landet Sverige kan omfattas av svensk beskattningsrätt momsmässigt sett, oavsett var i världen dennes verksamhet är etablerad. Även en tillfällig, enstaka omsättning här är tillräcklig (prop. 1994/95:57 s. 139, 155 och 175). Vid Sveriges EU-inträde utmönstrades nämligen kravet i huvudregeln för skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1 ML, på att verksamhetens skulle bedrivas här i landet. Numer innebär huvudregeln att det är placeringen av omsättningen här som ger Sverige beskattningsrätten.
- Om omsättning av en vara eller tjänst i stället anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. ML, ska den beskattningsbara personen inte erlagga utgående moms i Sverige (oavsett om omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML). Detsamma gäller när omsättning av en vara i och för sig placeras inom landet, men undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 30 a § ML. Säljaren har i dessa fall återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna. Reglerna om placering av omsättning utomlands etc. kan inte utvidga beskattningen i förhållande till vad som gäller beträffande nationella affärer. Däremot kan de utvidga avdrags- och återbetalningsrätten såtillvida att det för vissa fall av internationella affärer stipuleras återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra dem, trots att omsättningarna omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt om de sker inom landet (se 21 340 100 och 21 361 000).
- För omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer stipuleras, under vissa förutsättningar, beskattning hos förvärvaren (omvänd skattskyldighet) i stället för hos säljaren avseende finguld eller investeringsguld (1 kap. 2 § första st. 4 a

ML), byggtjänster (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML),¹ utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första st. 4 d) och avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer (1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML).

11 211 200 Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person

- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning inom landet till en beskattningsbar person, till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här, eller till en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL, ska *förvärvaren betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om det är fråga om
 - a) tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);
 - b) gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe som förvärvaren har i Sverige, eller förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige (1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML); eller
 - c) tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är

¹ Se 13 150 000.

momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc. (1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b² och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML).

d) I fall c) ovan kan en utländsk beskattningsbar person välja att bli inländsk beskattningsbar person, dvs. skatteinlänning i momshänseende i Sverige. Den utländska beskattningsbara personens skattskyldighet ska därvid gälla all sådan omsättning inom landet (1 kap. 2 d § första st. ML).

- Särskilt gäller angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en s.k. särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 1 a ML).
- Om det är fråga om en s.k. triangeltransaktion och en utländsk beskattningsbar person som är momsregistrerad i annat EU-land gör ett unionsinternt förvärv av vara (UIF) till Sverige för en efterföljande omsättning inom landet, ska köparen förvärvsbeskattas här (1 kap. 2 § första st. 4 ML).

11 220 000 Särskilda bestämmelser om skattskyldighet

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. (1 §, om handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG); 2 § om delägare i enkla bolag och partrederier; 3 § om konkursbon; 4 § dödsbon; 6 § om statligt affärsverk; 7 och 8 §§ om vissa mellanmän), 9 kap. (om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.) och 9 c kap. (om varor i vissa lager). [1 kap. 2 § sista st. ML]. I 11 221 000 och 11 222 000 behandlas översiktligt två av dessa fall, 6 kap. 2 § ML om moms i enkla bolag och partrederier respektive 6 kap. 7 § om moms och förmedlare.

11 221 000 Skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (6 kap. 2 § ML)

Den s.k. representantregeln är en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt ML. Den återfinns dels i 6 kap. 2 § ML, dels i 5 kap. 2 § SFL. Den har behandlats utförligt i annat

² Se 13 150 000.

sammanhang,³ och här återges enbart regelns ordalydelse samt den översikt av slutsatserna från den analys som skett i annat sammanhang av representantregeln:

6 kap. 2 § ML

”En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. I 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.”

5 kap. 2 § ML

”Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant. Representanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Beslutet innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter om representanten inte fullgör sina skyldigheter.”

Översikt avseende slutsatserna från analys av representantregeln⁴

Ett viktigt konstaterande från Forssén 2011,⁵ och som jag har återkommit till i Forssén 2015 (1), är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.⁶

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en ekonomisk verksamhet.⁷ Den frivilliga regeln

³ Se Forssén 2015 (1).

⁴ Se Forssén 2015 (1) s. 280-284.

⁵ Forssén 2011.

⁶ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

⁷ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4 i Forssén 2015 (1).

påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans eller delägars skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL. För övrigt bör det klargöras i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, låter bestämningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.⁸ Jag stannar därför vid att nämnda klargörande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av momsen i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. Det bör också klargöras i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.⁹

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klargörande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.¹⁰ En sådan åtgärd skulle möjliggöra att ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet, dvs. ett

⁸ I Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 föreslogs bl.a. att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berördes inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berördes över huvud taget inte i promemorian. Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

⁹ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

¹⁰ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.¹¹ Det bör dock anstå med en sådan lagstiftningsåtgärd i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹² En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk.¹³

Faktureringsskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas numera på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är *skattskyldiga* enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.¹⁴ Ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § BFL. Representanten bör i så fall inte enbart ansvara för att underlag för moms kontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.¹⁵

Beträffande tillämpningsfrågorna föreslår jag inte att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom förslaget [enligt ovan i detta kapitel] om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.¹⁶

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsen i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför

¹¹ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

¹² Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

¹³ Se avsnitt 7.1.3.6 i Forssén 2015 (1).

¹⁴ Se avsnitt 7.1.3.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁵ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

¹⁶ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten faktureringskyldighet enligt ML inte aktuellt.¹⁷

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsintern förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsintern förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.¹⁸ För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsintern förvärv av varor för bolaget eller rederiet med åberopande av tilldelat 662-nr. Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.¹⁹ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir inte de båda sistnämnda förslagen beträffande representanten aktuella.

11 222 000 Skattskyldighet för förmedlare (6 kap. 7 § ML)

En mellanman – förmedlare – av en vara eller tjänst betraktas enligt 6 kap. 7 § ML som en egenförsäljare, om vederbörande agerar i eget namn och dessutom uppbär likviden för varan eller tjänsten från kunden. Det innebär att en sådan förmedlare inte betraktas som en vanlig agent momsmässigt sett, utan denne anses ha gjort ett förvärv från sin huvudman, som anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten. Därigenom är beskattningsunderlaget hos förmedlaren priset till kunden, medan det momsmässiga beskattningsunderlaget hos en vanlig agent är den provision som vederbörande erhåller för den tjänst det innebär att

¹⁷ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

¹⁸ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

¹⁹ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

sammanföra en säljaren och en köpare av en vara eller tjänst. 6 kap. 7 § ML lyder:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML). I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten 1969.²⁰ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.²¹ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: ML respektive EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).

Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1 s. 653, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”. Sålunda bör ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller – lokutionen ”i eget namn” enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

”2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

²⁰ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

²¹ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

11 230 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF)

För unionsinternt förvärv av vara (UIF), dvs. gränsöverskridande varuhandel inom EU där en vara införs från ett EU-land till ett annat EU-land, är, vid UIF till Sverige, förvärvaren av varan skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 5 med hänvisning till 1 § första st. 2 ML).

11 240 000 Import

För import av varor, dvs. varuinförsel från TL till Sverige, är i princip importören skattskyldig vid förtullningen, som benämns att varan övergår i fri omsättning (1 kap. 2 § första st. 6 och 1 kap. 1 § första st. 3 ML).

11 250 000 Särskilt om s.k. betalningsskyldighet

Sedan 2008 gäller s.k. **betalningsskyldighet** för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML). Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13 kap. 27 och 28 §§ ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för beloppet, utan betalningsskyldig (jfr 8 kap. 2 § andra st. ML).

11 260 000 Särskilt om s.k. mervärdesskattegrupper

Enligt 6 a kap. ML får två eller flera beskattningsbara personer, under visa förutsättningar, anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet (6 a kap. 1 § första st. ML).

12 000 000 Skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster

12 100 000 Översikt om skatteplikt, undantag och skattesatser

12 110 000 Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats

Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster enligt nedan (3 kap. 1 § första st. ML). Normalmomssats, 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML; reducerad momssats, 12 resp. 6 % enligt andra resp. tredje st. i lagrummet.

12 111 000 A Tillgångsöverlåtelser

Omsättning av varor och tjänster i alla former och tillvägagångssätt: **momssats, 25 %** (7 kap. 1 § första st.).

12 112 000 B Fastighetsområdet

Upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör; omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken; upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete; upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel; upplåtelse av förvaringsboxar; upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter; upplåtelse för djur av byggnader eller mark; upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik; upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer; och upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast* eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen (3 kap. 3 § första st. 1-3, 5-9 och 11-12). Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. (3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap.). **Momssats 25 %**. [*Undantag från skatteplikt gäller dock enligt 3 kap. 2 § för upplåtelse av plats för mast på hustak (prop. 2013/14:1 s. 476) – jfr b.]

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet: **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 1; 3 kap. 3 § första st. 4).

12 113 000 C Personliga tjänster, rättigheter och kommunikation m.m.

Konsulter, advokater, revisorer, arkitekter, ingenjörer och reklamverksamhet etc. Även bankers etc. rådgivning,

notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen (3 kap. 9 § andra st.). Skönhetsvård, friskvård, rekreation, hälsohem och servicehus samt fotvårdsspecialister (utom medicinskt betingad fotvård – jfr c). Vård av djur, godsbefordran och utbildning när uppdragsgivaren själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning), om utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning som är skattefri enligt c. **Momssats 25 %.**

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk: **momssats 6 %**, men 25 % om det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärns framförande av litterärt eller konstnärligt verk: **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 8 och 9). Personbefordran (utom sådan där resemomentet har en underordnad betydelse – jfr D): **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 11).

12 114 000 D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel

Kultur och nöjen, m.m.: **momssats 25 %**. Personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. tåg inom nöjesfält – jfr C: **momssats 25 %** (7 kap. 1 § första st. jämförd med tredje st. 11). Restaurang- och cateringtjänster: **momssats 12 %**, men 25 % för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra st. 5). Livsmedel: **momssats 12 %**, men 25 % för spritdrycker, vin och starköl och för annat vatten än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning (7 kap. 1 § andra st. 4). Omsättning av bildkonstverk (tavlor m.m., skulpturer, handvävda tapiserier och väggbonader) enligt vissa s.k. KN-nummer (KN=kombinerade nomenklaturen i tullsammanhang), om de omsätts av upphovsmannen eller dennes dödsbo: **momssats 12 %**, men 25 % om konstnären arbetar via bolag som äger alstren (7 kap. 1 § andra st. 2). Import av konstverk och samlarföremål enligt vissa s.k. KN-nummer samt antikviteter som är mer än 100 år gamla (och som inte är konstverk eller samlarföremål): **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 3).

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar (7 kap. 1 § tredje st. 5). Bibliotek eller museum som enbart i ringa omfattning understöds av det allmänna (7 kap. 1 § tredje st. 6 och 3 kap. 11 § 2 och 4). Tillträde till och förevisning av djurparker (7 kap. 1 § tredje st. 7). Annan än staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att, genom korttidsupplåtelse av lokal/anläggning, utöva idrott (7 kap. 1 § tredje st.

10 och 3 kap. 3 § första st. 10 och 11 a § – jfr b). **Momssats 6 %**. Program och kataloger för verksamheter enligt 7 kap. 1 § tredje st. 5, 6, 7 eller 10: **momssats 6 %**, men 25 % om program eller katalog helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och undantag från skatteplikt om de är för egen verksamhet som undantas från skatteplikt, t.ex. museum etc. (3 kap. 18 § – jfr d) och ej helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam – jfr d (3 kap. 18 §) [7 kap. 1 § tredje st. 2]. Böcker, tidningar etc.: **momssats 6 %**, men undantag för vissa periodiska publikationer (jfr d) [7 kap. 1 § tredje st. 1]. ML. Radiotidningar eller kassettidningar och kassetter, annat tekniskt medium som innehåller uppläsning av bok (eller annat som omfattas av 7 kap. 1 § tredje st. 1): **momssats 6 %**, men undantag för radiotidning eller kassettidning om undantagen periodisk publikation – jfr d (3 kap. 17 §) [7 kap. 1 § tredje st. 3]. Vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annat gör skrift eller information tillgänglig för särskilt läshandikappade: **momssats 6 %**, men undantag för omsättning av varan vid vård – jfr c (3 kap. 4 §) [7 kap. 1 § tredje st. 4].

12 120 000 Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster

Under a-d anges, begränsat till 2-25 §§ i 3 kap. ML, var de regler om undantag från skatteplikt återfinns, vilka ska avgränsas från exempel på skattepliktiga omsättningar under A-D. Här anges om viss regel utgör okvalificerat eller kvalificerat undantag vid omsättning inom landet (10 kap. 11 § första st. ML)

12 121 000 a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

- Undantag för överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 §): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 25 § ML eller art. 19 (varor)/art. 29 (tjänster) i mervärdesskattedirektivet.

- Undantag för överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. av anläggningstillgångar) för rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (3 kap. 24 § första st. 1 ML): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 24 § ML eller art. 136 i mervärdesskattedirektivet.

[Undantaget enligt 3 kap. 24 § omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som återtagits med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken varan förvärvats undantagits enligt 3 kap. 21 § eller, om varan importerats hit, om importen undantagits enligt 3 kap. 21 §.]

12 122 000 b Undantag på fastighetsområdet

- Huvudregeln på fastighetsområdet är att omsättningar i form av fastighetsöverlåtelse eller av överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till fastigheter undantas från skatteplikt (3 kap. 2 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

[Se B ang. 'undantag från undantaget' enligt 3 kap. 3 §, dvs. fall av skatteplikt på fastighetsområdet.]

- Tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen (3 kap. 23 § 6): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 6 ML.

12 123 000 c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m.

- Sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4-7 §§): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer vars verksamheter inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, framför allt fristående skattefria vårdgivare (3 kap. 23 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Läkemedel som är receptbelagda eller säljs till sjukhus eller förs in i landet för sådan utlämning eller försäljning (3 kap. 23 § 2): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Utbildning i grundskola, gymnasium och högskola, om anordnad av det allmänna etc. (3 kap. 8 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel samt försäkringstjänster (3 kap. 9 § samt 10 §): okvalificerat undantag*; ej krav på uppgift i fakturan.

- Sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1): okvalificerat undantag*; i fakturan anges 3 kap. 23 § 1 ML eller art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

- Investeringsguld (3 kap. 10 a-10 c §§): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 10 a § ML eller art. 198 i mervärdesskattedirektivet.

- Guld om levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 7 ML eller art. 152 i mervärdesskattedirektivet.

- Fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 §, 21 a § och 22 §): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 21 §, 21 a § eller 22 § ML.

- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 4 ML.
[*Jfr även BB (3 kap. 23 § 1) och D1 (3 kap. 9 § utom tredje st. 2 och 10 §): se 21 340 100 och 21 361 000.]

12 124 000 d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott

- Kulturområdet, vissa omsättningar (3 kap. 11 § 1-6): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
- Massmedieområdet, särskilt angivna omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§): okvalificerade undantag, utom framställartjänster avseende periodiska medlemsblad etc. vilka är kvalificerat undantagna och kräver uppgift i fakturan, 3 kap. 19 § första st. 2 ML; ej krav på uppgift i fakturan avseende införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 1) och avseende omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram huvudsakligen finansierad genom statsanslag (3 kap. 20 §).
- Lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel (3 kap. 23 § 5): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
- Staten eller en kommun eller en allmännyttig ideell förening som inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att utöva idrott - jfr D (3 kap. 11 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

13 000 000 Vissa branscher och momsens samt särskilda frågor om moms

13 100 000 Vissa branscher

13 110 000 Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Beskattningsunderlaget för moms avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter utgörs ibland av vinstmarginalen, i stället för varans pris som annars gäller som beskattningsunderlag för omsättningen enligt ML:s allmänna bestämmelser. De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i 9a kap. ML (jfr även art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet) berörs inte närmare här, men följande får noteras översiktligt:

- En vara är att anse som begagnad i förevarande sammanhang redan genom brukande, varför t.ex. en begagnad bil inte definieras som motsatsen till ett nytt transportmedel (9 a kap. 4 § ML; jfr AA3 och AB3, dvs. 21 313 000 och 21 323 000).
- En beskattningsbar återförsäljare (Åf) av en begagnad vara, konstverk, samlarföremål eller antikviteter (9 a kap. 8 § ML) kan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning, om varan levererats till denne inom EU av:
 1. någon annan än en beskattningsbar person;
 2. en beskattningsbar person som redovisar VMB-moms här eller i annat EU-land;
 3. en beskattningsbar person vars omsättning undantogs från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller motsvarande bestämmelser i annat EU-land;
 4. en konstnär som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML (se nedan); eller
 5. en beskattningsbar person i annat EU-land, om vederbörande undantogs från mervärdesskatt enligt bestämmelser om små företag i art. 282-292 i mervärdesskattedirektivet i det landet och förvärvat vara utgjorde anläggningstillgång hos den beskattningsbara personen.
[9 a kap. 1 § första st. ML]
- VMB omfattar inte omsättning av nya transportmedel förvärvade genom unionsinternt förvärv (UIF) [9 a kap. 1 § andra st. ML; jfr AA3, dvs. 21 313 000].

- Åf kan, om VMB är tillämpligt, fritt välja mellan att tillämpa VMB eller ML:s allmänna bestämmelser på sin vidareförsäljning (9 a kap. 3 § ML).
- Om Åf väljer VMB får denne inte debitera VMB-moms öppet (9 a kap. 16 § ML), vilket innebär avdragsförbud hos köparen (9 a kap. 13 § ML).
- Vid tillämpning av VMB i 9 a kap ska Åf i fakturan ange, som nämnts, den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*
 - b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller*
 - c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*
 [11 kap. 8 § 16 ML; jfr AA1, dvs. 21 311 000]

Vidare noteras att om det är fråga om en omsättning av ifrågavarande slag av vara till en plats utanför EU (tredje land), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr AA1 och BB, dvs. 21 311 000 och 21 340 100]

För övrigt är det beträffande VMB inte ovanligt att diskussioner uppkommer mellan en Åf och SKV angående kontroll av statusen på Åf:s motpart. Två av de fall som innebär att VMB kan tillämpas förutsätter att den begagnade varan etc. levererats till Åf inom EU av någon som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) respektive att sådan vara levererats till Åf inom EU av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt reglerna om VMB i 9 a kap. ML eller av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.²² Beträffande frågan om hur långt Åf:s undersökningsplikt angående motpartens status sträcker sig i förevarande sammanhang är följande argument för att den skattskyldige inte har någon skyldighet enligt ML att kontrollera den mervärdesskattemässiga statusen avseende motpart längre än i förhållande till den närmaste motparten, och att den skattskyldige således inte har någon sådan skyldighet att kontrollera fler led än så bakåt i en fångeskedja:

- En komparation av nu gällande och äldre regler i svensk mervärdesskatt visar att ML numer saknar en regel av innebörd att den skattskyldige beträffande sina förvärv skulle vara skyldig att kontrollera samtliga led i en fångeskedja bakåt avseende förvärv av varor. Den enda regel som förekommit i ML av sådan innebörd är 10 kap. 12 § andra st. första men. ML, och den regeln upphävdes den 1 november 1995 genom SFS 1995:700.
- Beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende varor som exporteras angavs i 10 kap. 12 § andra st. första men. ML att "[r]ätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig

²² Se 9 a kap. 1 § första st. 1 och 2 ML.

till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna utomlands utan att han kan visa att varorna under en tid av fem år före förvärvet innehafts endast av skattskyldiga eller av andra återbetalningsberättigade än honom själv.” Regeln härrörde från 15 § åttonde st. lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML). Avsikten med regeln var att återföring av avdragen skatt skulle ske i de fall då någon skattskyldig i kedjan av köpare och säljare hade tillgodogjort sig avdrag för s.k. fiktiv skatt. Enligt Riksskatteverkets (RSV) anvisningar RSV Im 1984:2, avsnitt 7.5, ansågs exportören ha fullgjort sin bevisskyldighet om han kunde visa att något avdrag för fiktiv skatt inte hade gjorts av honom eller någon annan tidigare skattskyldig. Kontrollen ansåg RSV borde sträcka sig bakåt i tiden till den tidpunkt då fiktiv skatt infördes, dvs. till den 1 juli 1979.²³

- Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995 och under våren 1994 hade inom EU antagits nya mervärdesskatteregler för beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, genom rådets direktiv 94/5/EG om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) som implementerades i art. 26a i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) och idag återfinns i art. 311-343 i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Till följd av att de nya bestämmelserna om VMB implementerades i ML genom SFS 1995:700 den 1 november 1995 slopades reglerna om fiktiv skatt i ML och därmed upphävdes samtidigt också bl.a. 10 kap. 12 § andra st. första men. ML.²⁴
- Därför bör en Åf i god tro anses ha rätt att förlita sig på de underlag som erhållits från motparten, om de ger uttryck för att denne är en privatperson eller en beskattningsbar person som har tillämpat VMB. Det är så EU-rätten i förevarande hänseende måste anses komma till uttryck i mervärdesskattedirektivet.²⁵ Även om så inte skulle anses vara fallet, och EU-rätten skulle anses innebära att ytterligare kontrollskyldighet åvilar den skattskyldige så att denne skulle ha att undersöka den momsmässiga statusen längre bakåt i en fångeskedja än i förhållande till den närmaste motparten, kommer det inte till uttryck enligt den svenska lagens bokstav i ML. Komparationen med äldre lydelse av ML och GML visar att om ytterligare åläggande mot den skattskyldige skulle ha varit aktuellt skulle det ha uttryckts i ML även idag, särskilt som äldre svensk mervärdesskatterätt berörde fiktiv skatt och det institutet upphävdes genom att nu aktuella VMB för begagnade varor, m.m., infördes. Det skulle således inte vara förenligt med den grundlagsfästa principen om legalitet för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, om SKV skulle kunna ålägga Åf att även kontrollera statusen på den eller de som motparten har förvärvat sådana varor från.
- För övrigt får från kontrollsynpunkt också framhållas att det är SKV som kan utverka att myndigheter i t.ex. andra EU-länder gör avstämningar hos andra inblandade parter än Åf. Det är skattemyndigheterna i de olika EU-länderna som har att genom kontrollverksamhet se till att grundintentionen med ett gemensamt mervärdesskattesystem inom EU upprätthålls, nämligen att varken skattebortfall eller dubbelbeskattning

²³ Se Riksskatteverkets Handledning för mervärdeskatt 1993, s. 305 och 306 (RSV 553 utg 6).

²⁴ Se prop. 1994/95:202 s. 23, 28, 42 och 87.

²⁵ Jfr RÅ 2009 ref. 40 I och II med hänvisning till EU-målet C-409/04 (Teleos).

uppkommer och att skatten således är neutral.²⁶ Om SKV anser att det föreligger problem med kontroll- och uppbördsverksamheten för en viss bransch eller slag av affärer, måste Sverige begära ett s.k. art. 395-tillstånd från EU för att kunna införa regler som avviker från reglerna i mervärdesskattedirektivet. Om det – vid en rättslig prövning – ändå skulle anses föreligga krav på att Åf gör kontroll av den mervärdesskattmässiga statusen hos fler än motparten, begränsas en sådan EU-konform tolkning på ovan angivet sätt av principen att reglerna inte får tillämpas *contra legem*, dvs. att de inte får tillämpas i strid med ordalydelsen av den nationella lagstiftningen – i det här fallet ML. Om det vid en rättslig prövning skulle anses föreligga en utebliven eller felaktig implementering av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv i ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, eller skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, är det inte den enskilde – Åf – utan staten som ansvarar för det, enligt den s.k. Francovich-doktrinen.²⁷

13 120 000 VMB: viss resebyråverksamhet

Även beträffande s.k. resetjänster som tillhandahålls av resebyråer förekommer VMB, i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc., vilket i så fall följer av 9 b kap. ML (jfr även art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet). De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) för resebyråer berörs inte närmare här, men följande noteras översiktligt:

- Om en resebyrå i eget namn säljer resor och därvid köper in åtminstone en underliggande vara eller tjänst som kommer resenären direkt till godo, tillhandahåller resebyrån en s.k. resetjänst och blir skyldig att tillämpa 9 b kap. och VMB. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML).
- Valfrihet att tillämpa VMB eller allmänna bestämmelser på omsättningen av resetjänsten föreligger för resebyrån, om resenären har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet (9 b kap. 6 § ML).
- När resebyrån tillämpar VMB för resetjänsten, har den alltid rätt att välja om VMB-momsen ska debiteras öppet eller inte i fakturan (9 b kap. 5 § första st. ML). Om köparen av resetjänsten är en beskattningsbar person gäller ML:s allmänna bestämmelser

²⁶ Se art. 113 FEUF och pkt 4, 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

²⁷ Se förenade EU-målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci) och även förarbetena till EU-lagen (SFS 1994:1500), prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

om en fakturas innehåll, dvs. 11 kap. 8 §, för rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms rätt att lyfta moms (9 b kap. 5 § andra st. ML).

- Vid tillämpning av VMB ska resebyrån, som nämnts, i fakturan ange uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.
[11 kap. 8 § 15 ML]

Avslutningsvis får nämnas att en resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML). Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4 och nollbeskattas (varvid VMB-momsen således blir noll), dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt 5 kap. 1 § första st. eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § andra st. första men. ML) [se, ang. placeringen av omsättningen av en resetjänst, 21 230 000]. För övrigt noteras följande för en resa som sker både inom och utom EU: Om förvärven som resebyrån gör för att sälja resetjänsten avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EU, gäller exportbestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EU (9 b kap. 4 § andra st. andra men. ML).

13 130 000 Konstnärns (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst

Om en konstnärns omsättning av egen bildkonst (enligt 9 a kap. 5 § ML) understiger 300 000 kr exklusive moms för beskattningsåret, är konstnären i sådan del av sin verksamhet inte momsskyldig. Denne kan ansöka hos SKV om att bli skattskyldig för moms i den delen av sin verksamhet, oavsett beskattningsunderlagens storlek. SKV:s beslut gäller då till utgången av det andra året efter det är under vilket beslutet fattades (1 kap. 2 a och 2 b §§ ML).

13 140 000 Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.

Den 1 januari 2014 förenklades, genom SFS 2013:954, reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse, genom att ett ansökningsförfarande inte längre krävs enligt huvudregeln i 9 kap. 1 §, utan ansökan hos SKV krävs numer bara vid s.k. uppförandeskede enligt

9 kap. 2 § ML (prop. 2013/14:1 s. 466, 472, 473 och 474). I princip är förutsättningarna för frivillig skattskyldighet, för uthyrning av en verksamhetslokal etc. (för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms), att:

- fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper anger utgående moms i en faktura till hyresgästen för sin uthyrning eller upplåtelse (frivillig skattskyldighet) [9 kap. 1 § första st. och 3 kap. 3 § andra st. och tredje st. 1 och 2 ML]; eller
- SKV beslutar om frivillig skattskyldighet efter ansökan därom från en fastighetsägare, ett konkursbo eller en gruppövudman i mervärdesskattegrupp, varvid bl.a. särskilda skäl krävs, dvs. att ett s.k. uppförandeskede föreligger (9 kap. 2 § första och tredje st. och 3 kap. 3 § tredje st. 3 ML).

Reglerna om frivillig skattskyldighet berörs inte närmare här, utan det får bara noteras att frivillig skattskyldighet framför allt inte är möjlig beträffande stadigvarande bostad (prop. 2013/14:1 s. 475). Dessutom får nämnas att fastighetsägare numer kan göra s.k. retroaktivt avdrag för ny-, till- eller ombyggnadsmoms, i stället för att korrigera ingående moms genom jämkning (enligt 9 kap. 9-13 §§), även om denne varit frivilligt skattskyldig under uppbyggnadsskede enligt 9 kap. 2 §, och således inte bara i fall av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln i 9 kap. 1 § (9 kap. 8 § andra st. ML; prop. 2013/14:1 s. 478).

13 150 000 Byggbranschen

En byggmästare kan dels bygga hus som han själv blir ägare till för att sedermera försälja (A), dels utföra byggnadsarbeten på entreprenad, dvs. åt andra än sig själv (B). Särskilt för byggbranschen gäller att denne för att omfattas av mervärdesskatten måste ha minst någon procent utåtriktad omsättning (dvs. av kategori B). Därför gäller särskilt för byggbranschen att för den som enbart har egenregibyggnation (A) i sin verksamhet uppkommer inget något momsmässigt uttag av tjänst, varför vederbörande inte är skattskyldig enligt ML och saknar därmed avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (2 kap. 7 § ML).

En byggmästare med omsättning av båda kategorierna (A+B) uttagsbeskattas för A under själva byggnationen, och redovisning ska ske för den redovisningsperiod under vilken faktura utfärdats. Om byggmästaren har fått betalt i förskott eller a conto utan faktura, ska redovisning ske för den period då betalningen har mottagits. Redovisning ska dock ske senast för den period som omfattar den andra kalendermånaden efter den då byggnationen tillhandahållits (13 kap. 14 §

ML). Under vissa förutsättningar omfattas, som nämnts, byggtjänster mellan beskattningsbara personer av omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML). I så fall ska byggmästaren i fakturan till beställaren ange att moms inte debiteras, varvid uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* ska anges i fakturan (11 kap. 8 § 13 ML).

I sammanhanget får nämnas att fastighetsägare med verksamheter som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, t.ex. bostadsbolag, uttagsbeskattas momsmässigt för byggtjänster etc. som de utför med egna anställda, om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kr, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna (2 kap. 8 § ML). I dessa fall kan fastighetsägaren för uttagsmomsen använda lönekostnaderna (inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader) som beskattningsunderlag, i stället för de nedlagda kostnaderna etc. (7 kap. 5 § första och andra st. ML).

Ang. omvänd skattskyldighet för byggtjänster enligt 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML gäller i sammanfattning bl.a. följande:

I första st. 4 b och andra st. i 1 kap. 2 § återfinns bestämmelserna om omvänd skattskyldighet vid omsättning inom landet av vissa byggtjänster samt uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster. Vid omvänd skattskyldighet är förvärvaren skattskyldig, i stället för den som tillhandahåller tjänsten. För omvänd skattskyldighet förutsätts dels att det är fråga om sådana tjänster som anges i lagrummets andra st., dels att den som förvärvat tjänsten uppfyller de krav som anges i första st. pkt 4 b i lagrummet.²⁸

När det gäller förvärvarens status krävs enligt första st. 4 b att denne är en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster (utan som är verksam inom byggsektorn), eller en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn den aktuella typen av tjänster.²⁹

Omvänd skattskyldighet ska gälla både när svenska respektive utländska företag förvärvat tjänster av det aktuella slaget, förutsatt att de uppfyller de nämnda kraven.³⁰

Vidare ska omvänd skattskyldighet också gälla både när svenska och utländska företag omsätter den aktuella typen av tjänster inom landet.³¹

Att förvärvaren ska vara en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster innebär att denne i sin näringsverksamhet inte endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen omsätter sådana tjänster. Avsikten är att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse. Således omfattas även företag

²⁸ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

²⁹ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

³⁰ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

³¹ Se prop. 2005/06.130 s. 64 och 65.

(förvärvare) vars verksamhet består i att utföra den aktuella typen av tjänster åt andra med enbart underentreprenörer. Omvänd skattskyldighet ska således tillämpas bl.a. vid omsättningar till sådana företag och till företag (förvärvare) som vidareförsäljer sådana tjänster.³²

Vidare kan det förekomma att företag som är verksamma inom andra sektorer av näringslivet än byggsektorn tillfälligt åtar sig att som mellanmän tillhandahålla köpta tjänster av det aktuella slaget åt byggföretag. Sådana företag som förvärvat tjänster omfattas av omvänd skattskyldighet genom att det i nämnda pkt 4 b också föreskrivs att förvärvaren är en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn byggtjänster. Avsikten med regeln om omvänd skattskyldighet är i detta hänseende bl.a. att det inte ska vara möjligt att åstadkomma att omvänd skattskyldighet inte ska gälla genom att sätta in ett icke-byggföretag i en entreprenadkedja.³³

Omvänd skattskyldighet gäller när byggföretag som fungerar som entreprenörer förvärvat byggtjänster enligt andra st. i 1 kap. 2 §, oavsett entreprenadform. Även byggföretag som gör ett förvärv av sådana tjänster utan att något entreprenörsförhållande föreligger omfattas av omvänd skattskyldighet. Förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet är också bl.a. byggmaterialhandlare och färghandlare som erbjuder material och "egna" hantverkare för bostadsrenovering, liksom åkeriföretag som har en mindre del uthyrning av maskiner med förare för schaktningsarbeten. Företag som hyr ut flyttkarlar, chaufförer och till en mindre del byggnadsarbetare är också exempel på förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet.³⁴

I förarbetena anges vidare följande exempel på när omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas:

- Ett företag som levererar och ansluter vitvaror på sådant sätt att det är fråga om en varuförsäljning är ett exempel på en förvärvare som inte omfattas av omvänd skattskyldighet.
- Omvänd skattskyldighet ska inte heller tillämpas om t.ex. en fastighetsförvaltare, som vid något enstaka tillfälle har vidarefakturerat delar av en köpt tjänst på en annan fastighetsägare, förvärvat en byggtjänst enligt andra st. i 1 kap. 2 §.
- Detsamma gäller ett moderbolag som vid något tillfälle har fakturerat vidare en köpt tjänst av det aktuella slaget åt ett dotterbolag.
- Vidare är inte heller en fastighetsägare eller fastighetsförvaltare i den egenskapen en sådan förvärvare som ska tillämpa omvänd skattskyldighet.³⁵

En tjänst som består i att t.ex. bygg- och anläggningsarbeten tillhandahålls, såsom uppförande av ett hus, kan även innefatta material och andra varor som omsätts i samband med tjänsten. Av förarbetena följer att det förhållandet att omvänd skattskyldighet ska gälla vid tillhandahållande av bygg- och anläggningsarbeten betyder att denna skattskyldighet ska omfatta hela denna omsättning, även den del

³² Se prop. 2005/06.130 s. 65.

³³ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

³⁴ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

³⁵ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

som avser material och andra varor. Om ett företag bara levererar t.ex. byggnadsmaterial som ska användas vid uppförandet av ett hus, ska dock omvänd skattskyldighet inte tillämpas. Det föranses av att det i sådant fall inte är fråga om tillhandahållande av någon tjänst, utan om en leverans av en vara.³⁶

Beträffande att omvänd skattskyldighet ska gälla både när svenska och utländska företag omsätter ifrågavarande slag byggtjänster inom landet noterade lagstiftaren att det angående uthyrning av arbetskraft för utförande av sådana tjänster redan innan omvänd skattskyldighet inom byggsektorn infördes gällde omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första st. 2 när utländska företagare omsätter sådana arbetskraftsuthyrningstjänster, om förvärvaren är en näringsidkare (numera beskattningsbar person). Bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft i första st. 4 b får därför betydelse i de fall den som omsätter tjänsten inte är en utländsk, utan en svensk företagare. Av första st. 4 b följer också att omvänd skattskyldighet gäller om ”skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2” i 1 kap. 2 §. Det syftar just på tjänster som innebär uthyrning av arbetskraft för vilka reglering om omvänd skattskyldighet alltså redan finns i lagrummets första st. 2. Enligt lagstiftaren är avsikten att det endast ska finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig. I det fall en utländsk företagare hyr ut arbetskraft för utförande av aktuell typ av byggtjänster är tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet mer vidsträckt jämfört med om ett svenskt företag omsätter en tjänst av samma slag. I det förstnämnda fallet är nämligen inte denna tillämpning begränsad till den situationen att förvärvaren är en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster (utan som är verksam inom byggsektorn), eller en annan beskattningsbar person, som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn byggtjänster.³⁷

För övrigt har det i pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. gjorts ett tillägg för att åstadkomma att det endast ska finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig när det gäller förhållandet mellan pkt 4 b och pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. ML. Genom det tillägget framgår av pkt 4 c att den tar sikte på annan omsättning än som avses i pkt 4 b. Omsättningar av byggtjänster kan dock komma att omfattas av pkt 4 c. Det blir aktuellt om en utländsk företagare omsätter en sådan tjänst och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här, men denne inte är en sådan förvärvare som anges i pkt 4 b.³⁸

För övrigt får noteras att om omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid omsättning inom landet av vissa byggtjänster och uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster, kommer en utländsk företagare som omsätter sådana tjänster inte att vara skattskyldig här. Företagaren har då inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. ML. I stället har denne eventuellt rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 1 § andra st. ML, där hänvisning sker till fall av omvänd skattskyldighet enligt pkt 4 b i 1 kap. 2 § första st. och även till pkt 2, 3, 4 och 4 c i lagrummet.³⁹

³⁶ Se prop. 2005/06.130 s. 66.

³⁷ Se prop. 2005/06.130 s. 66 och 67.

³⁸ Se prop. 2005/06.130 s. 67.

³⁹ Se prop. 2005/06.130 s. 67.

13 200 000 Vissa frågor

13 210 000 Investeringsvaror

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till s.k. investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, återfinns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. Med avdrag för ingående moms jämföras återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML (8 a kap. 1 § ML).

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § första st. 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses under 2 ovan företagits och ett avdrag som avses under 3 ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses under 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

Verksamhetstillbehör ska vid tillämpning av bestämmelserna i 8 a kap. ML anses som tillgångar som avses under 1 ovan.

[8 a kap. 2 § ML; se även art. 189 a) i mervärdesskattedirektivet]

Investeringsvarorna berörs inte närmare här, men det får noteras för sammanhanget att en vara som inte ska användas varaktigt i verksamheten, utan införskaffas för att säljas vidare, är inte en investeringsvara. För sådana varor gäller de allmänna bestämmelserna i

ML eller – om varan är begagnad, konstverk, samlarobjekt eller antikvitett – VMB (se ovan).

13 220 000 Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag

Schematiskt kan situationer med momsmässig uttagsbeskattning (2 kap. 5 § första st. 3 ML) respektive avdragsrätt (eller återbetalningsrätt) för ingående moms avseende personbilar och motorcyklar (8 kap. 15 och 16 §§ ML) beskrivas enligt följande:

Typ av verksamheter	Fordonet används för: persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning	...bilhandlare	...andra verksamheter.
Avdragsrätt för - inköp - hyra - driftkostnad	100 % 100 % 100 %*	100 % 50 % 100 %*	0 % 50 % 100 %*
Uttag om bilen är - inventarium? - förhyrd?	Ja Ja	Ja Nej	Nej Nej

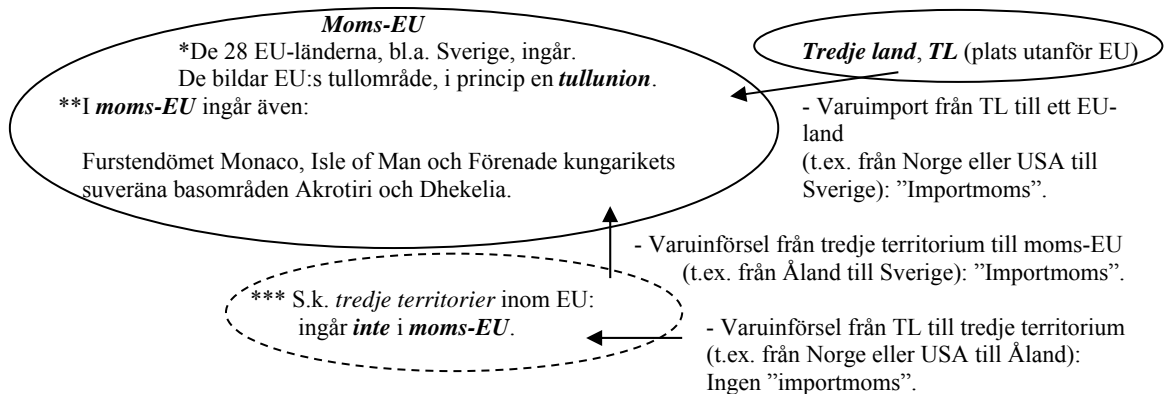
* Ingen begränsning av avdragsrätten för ingående moms på driftkostnader om fordonet används åtminstone delvis i verksamhet som medför skattskyldighet, förutsatt att det utgör inventarium i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna (8 kap. 16 § första st. 1 och andra st. första men. ML).

**20 000 000 SEKTION 2 – INTERNATIONELLA AFFÄRER OCH
MOMS**

21 000 000 Internationella affärer och moms

21 100 000 Import samt unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av vara till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL

21 110 000 Import



*EU:s medlemsländer med respektive landkod inom parentes:

Belgien (BE), Bulgarien (BG), Cypern (CY), Danmark (DK), Estland (EE), Finland (FI), Frankrike (FR), Grekland (EL), Irland (IE), Italien (IT), Kroatien (HR), Lettland (LV), Litauen (LT), Luxemburg (LU), Malta (MT), Nederländerna (NL), Polen (PL), Portugal (PT), Rumänien (RO), Slovakien (SK), Slovenien (SI), Spanien (ES), Storbritannien (GB), Sverige (SE), Tjeckien (CZ), Tyskland (DE), Ungern (HU) och Österrike (AT).

**Vid tillämpningen av ML likställs Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia med EU eller EU-land (1 kap. 10 a § andra st. ML). Transaktioner med ursprung i eller avsedda för:

- Furstendömet Monaco ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike,
- Isle of Man ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Förenade kungariket,
- Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Cypern (1 kap. 10 c § ML).

***Dessutom ska moms betalas såsom för import när en vara införs till ett EU-land från ett s.k. *tredje territorium* inom EU. Med ett tredje territorium förstås:

1. berget Athos,
2. Kanarieöarna,
2. de franska territorier som avses i art. 349 och 355.1 i FEUF,
3. Åland,
4. Kanalöarna,
5. ön Helgoland,
6. territoriet Büsingen,
7. Ceuta,

8. Melilla,
9. Livigno,
10. Campione d'Italia,
11. de italienska delarna av Luganosjön.

Territorierna i 1-5 ovan ingår i EU:s tullområde medan de i 6-12 inte ingår där (1 kap. 10 b § ML).

21 111 000 Import – förtullning (varors övergång i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m.

Införsel av varor till EU benämns i ML import. EU är en tullunion med gemensamma tulltaxor. Varor som importeras till EU:s medlemsländer ska likställas momsmässigt med varor producerade inom EU, genom att importören betalar moms vid förtullningen, som benämns att varan övergår i fri omsättning. Genom att ”importmoms” erläggs kan sådana varor därefter – i likhet med varor producerade inom EU – levereras utan tullmyndigheternas gränskontroller mellan EU-länderna. Momssatsen på import är den momssats som gäller enligt moms lagstiftningen i respektive EU-land som är första bestämmelseort inom EU för importen.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom moms enligt ML, samt inklusive bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i Sverige plus bikostnaderna fram till någon annan bestämmelseort inom Sverige eller annat EU-land, om sådan ort är känd vid förtullningen, enligt fraktsedeln eller annan transporthandling avseende importen till Sverige [1 kap. 5 § och 7 kap. 8 § ML; 13 b § mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF].

21 111 100 Undantag från skatteplikt vid import

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även import av varan undantagen från skatteplikt (ingen ”importmoms”). [3 kap. 1 § andra st. ML]

21 111 200 Undantag för viss import

Enligt 3 kap. 30 § ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt

1. 3 kap. 30 a § första st. 2, 3, 3 a eller 4 eller andra st. ML, eller
2. 3 kap. 30 a § första st. 1 eller fjärde st. ML, om importören
 - a) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige,
 - b) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i det EU-land dit varan överförs eller det registreringsnummer till mervärdesskatt som köparen av varan har i ett annat EU-land än Sverige, och
 - c) har, innan varan övergår till fri omsättning, inkommit till Tullverket med bevisning om att varan är avsedd att transporteras eller sändas till ett annat EU-land.

Registreringsnumren i 2 a och b ovan ska anges vid den tidpunkt då skattskyldighet skulle ha inträtt enligt 1 kap. 5 § om importen hade varit skattepliktig. Angående 2 c ovan gäller kravet på bevisning endast om Tullverket begär sådan.

Från skatteplikt undantas dessutom import av

1. gas som
 - a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
 - b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,
2. el, eller
3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.
[3 kap. 30 § ML]

21 112 000 Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.

Om en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium (dvs. varan övergår i fri omsättning här), ska denne betala mervärdesskatt i Sverige på sådan *import* (1 kap. 2 § första st. 6 och 19 §§ ML). För övrigt gäller från och med 2015 att ”importmoms” tas ut av Skatteverket (SKV) för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltså är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för ”importmomsen” är att den momsregistrerade är en beskattningsbar som agerar i denna egenskap. För att avgöra sistnämnda har SKV – i samarbete med Tullverket – tagit fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111), där SKV har uttalat följande i sammanfattning ang. hur frågan bör hanteras:

SKV anser att det kan presumeras att en juridisk person som meddelar sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till Tullverket vid importen agerar i sin egenskap av beskattningsbar person. Meddelandet kan ske genom åberopande av ett s.k. EORI-nummer som är kopplat till importörens registreringsnummer till mervärdesskatt. Följden av åberopandet blir att mervärdesskatten vid importen ska redovisas till SKV i mervärdesskattedeklarationen.

Ang. SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag har beskrivit problemet enligt följande:

- I 5 kap. 11 a § tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, anges i pkt 2, som ett av villkoren för att moms på import ska tas ut enligt SFL, att deklaranten etc. ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln”.

I ML har beskattningsbar person två bestämmelser, i 4 kap. 1 § och i 5 kap. 4 §. I sistnämnda lagrum avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga

ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person. Således omfattar hänvisningen i 5 kap. 11 a § 2 till beskattningsbar person enligt ML även t.ex. holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund. Eftersom det andra kravet för att SKV ska vara beskattningsmyndighet är – enligt 5 kap. 11 a § 1 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51 – att deklaranten etc. är mervärdesskatteregistrerad i Sverige, och 8 kap. 2 § fjärde st. 2 ML anger att med ingående skatt avses också skatt hänförlig till import och skattskyldighet uppkommer för import enligt 1 kap. 2 § första st. 6 ML, uppkommer avdragsrätt för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster. I vart fall föreligger en uppenbar risk för s.k. upplägg, där t.ex. en allmännyttig ideell förening som förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt skulle redovisas. Beskattning för uttag av varor är inte heller möjlig i en sådan situation, eftersom sådan beskattning träffar en beskattningsbar person, enligt 2 kap. 2 första st. ML, och då är det fråga om beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

För att risken för nämnda slag av upplägg ska undvikas bör – enligt min uppfattning – 5 kap. 11 a § 1 och 2 tullagen i dess lydelse enligt SFS 2014:51 ändras så att pkt 2 hänvisar till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Ordet ”vid” i 5 kap. 11 a § 2 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, bidrar till tolkningsproblematiken, och uttrycket *i samband med* borde ersätta det, men det problemet bortfaller genom att nämnda ändring i lag om ändring i tullagen skulle genomföras.

Finansdepartementet lämnade följande brevsvår i ärendet 2014-12-16:

”För närvarande anser regeringen inte att det finns skäl att ändra i den moms­lagstiftning som reglerar hantering vid import av varor och som träder i kraft den 1 januari 2015. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § moms­lagen (ML) används endast vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ ML, dvs. den speciella definitionen av beskattningsbar person som anges i 5 kap. 4 § ML är endast tillämplig vid omsättning av vissa tjänster inom landet och inte vid import. Regeringen kommer att följa tillämpningen av de nya importmoms­reglerna som träder i kraft den 1 januari 2015. Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.”

21 112 100 Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen

Vid import kan momsen antingen betalas kontant vid förtullningen eller i efterhand när en tullräkning har ställts ut. En förutsättning för att momsen ska få betalas i efterhand är att importören vid importen av varan använder ett kredit­tillstånd, dvs. ett tillstånd från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand. En importör kan använda sig av ett eget kredit­tillstånd eller ett ombuds kredit­tillstånd (prop. 2013/14:16 s. 16). Importören kan således anlita ett ombud för förtullningen: ett direkt ombud, som handlar i importörens namn för dennes räkning, eller ett indirekt ombud, som handlar i eget namn för importörens räkning (prop. 2013/14:16 s. 24). I huvudsak kan det därmed uppkomma tre olika situationer avseende skyldigheten att betala tull och moms:

1. Importören är gäldenär för tull och moms för en import. Situationen uppkommer när importören deklarerar importen själv eller med hjälp av ett direkt ombud utan att ombudets kreditillstånd används.
2. Importören är gäldenär men ett ombud åtar sig gentemot Tullverket att fullgöra importörens betalningsskyldighet avseende tull och moms. Situationen uppkommer i de fall importören anlitar ett direkt ombud som deklarerar importen och ombudets kreditillstånd används.
3. Importören och ombudet är solidariskt betalningsansvariga för tull och moms. Situationen uppstår i de fall importören anlitar ett indirekt ombud som deklarerar importen (prop. 2013/14:16 s. 25).

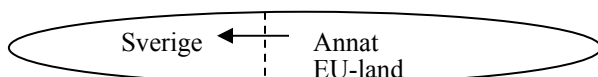
21 112 200 Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd

Inom EU-rätten finns det regler om s.k. enhetstillstånd (tidigare benämnda mellanstatliga enhetstillstånd), och sådana tillstånd medger att en importör fullgör deklara-tions- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importerats till en annan medlemsstat. I de fall enhetstillstånd används vid en import och SKV är beskattningsmyndighet för momsen, ska skatten inte anmälas till Tullverket och Tullverket får inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklaration med skatteredovisning i något annat land (prop. 2013/14:16 s. 33).

21 120 000 Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL

21 121 000 Unionsinternt förvärv av vara(UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land

21 121 100 Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)]



- Med s.k. unionsinternt förvärv av varor (UIF) avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som – faktiskt (fysiskt) – försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick. En sådan gränsöverskridande varuförsäljning från ett EU-land till ett annat delas upp i två i princip fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande, som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser. I mottagarlandet sker ett förvärv, ett UIF, som beskattas där efter det landets regler. Konstruktionen ska säkerställa att vardera EU-landets skattesuveränitet behålls, och att de i princip självständigt kan fatta beskattningsbeslut. Gränskontroll för skatteändamål avseende varuhandeln mellan EU-länderna har slopats. I stället anger säljaren av varan i sina fakturor köparens momsregistreringsnummer – VAT-nummer [eng. *value added tax* (VAT)] – vilket är person- eller organisationsnummer inlett med landkod. Då nollbeskattas säljarens omsättning, medan köparen betalar beräknad utgående moms för sitt UIF i mottagarlandet (art. 2.1 b, 20 första st., 40 och 200 i mervärdesskattedirektivet; 2 a kap. 2 § 1 och 2 ML; prop. 1994/95:57 s. 77 och 78).

- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning av en vara, men inte inom landet (Sverige) utan i ett annat EU-land, ska *förvärvaren* av varan *betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om denne här gör ett motsvarande skattepliktigt UIF av varan och den utgör lös egendom (1 kap. 2 § första st. 5 som hänvisar till 1 kap. 1 § första st. 2 ML). Principen är att beskattningsbara personer som köper eller annars mottar varor från andra EU-länder ska redovisa dessa i ordinarie momsredovisning. Därför utvidgades vid Sveriges EU-inträde 1995 mervärdesbeskattningen till att omfatta inte bara omsättning inom landet av varor och tjänster, och import av varor från tredje land (TL), utan också ”gemenskapsinterna” förvärv av varor från andra EU-länder, s.k. GIF (prop. 1994/95:57 s. 82) – benämns genom Lissabonfördraget UIF. UIF träffar normalt en förvärvare som är beskattningsbar person, men beträffande nya transportmedel [se 3) AA3] även en privatperson (2 a kap. 3 § första st. 1 ML). Om varor som är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) sänds av en säljare i annat EU-land till en privatperson i Sverige, är säljaren skattskyldig här för sin omsättning. Det gäller även för en säljare i annat EU-land som bedriver distansförsäljning av varor till privatpersoner i Sverige om sådan försäljning överstiger 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret (1 kap. 13 b § och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML; prop. 1994/95:57 s. 83).
- För övrigt kan ett UIF även bestå i att en beskattningsbar person för sin verksamhet som bedrivs i ett annat EU-land överför en vara därför till Sverige (2 a kap. 2 § 3 och 7 § första st. ML). Vidare kan ett UIF föreligga på grund av överföring av vara till Sverige från annat EU-land, även om varan inte härrör från en verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver i det landet (2 a kap. 2 § 4 och 9 § ML; prop. 1994/95:57 s. 168 och 169). Enligt lagstiftaren torde i många fall reglerna för dessa båda fall av UIF (2 a kap. 7 § första st. respektive 2 a kap. 9 §) innebära en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat (prop. 1994/95:57 s. 169).

21 121 200 Undantag från skatteplikt vid UIF

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även UIF av varan undantagen från skatteplikt. [3 kap. 1 § tredje st. ML]

Vidare undantas från skatteplikt UIF:

- som görs av utländska beskattningsbara personer om de ändå skulle ha rätt till återbetalning av momsen enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer eller
- som görs av utländska beskickningar etc. i Sverige som har sådan rätt till återbetalning (3 kap. 30 d § med hänvisning till 10 kap. 1-3 och 13-13 b §§ samt till 10 kap. 6 och 7 §§ ML).

21 121 300 Varuutförsel från Sverige till annat EU-land



[VAT-nummertekniken avgör att det blir nollbeskattning här. Säljaren anger i fakturan köparens i det andra EU-landet VAT-nummer (se huvudregeln, 3 kap. 30 a § första st. 1 ML).]

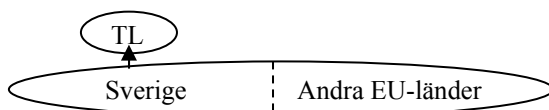
- Principerna för mervärdesbeskattning inom inre marknaden bygger på att beskattning ska ske i konsumtionslandet (destinationslandet). Den destinationsprincipen är huvudregel för normal kommersiell varuhandel mellan beskattningsbara personer i olika EU-länder. Privatpersoner förutsätts dock

kunna köpa varor fritt i önskat EU-land utan beskattningskonsekvenser när varorna förs hem till det egna EU-landet (undantag gäller för nya transportmedel). Normalt sett mervärdesbeskattas därmed varuförsäljningen inom EU till konsumenter enligt en ursprungsprincip: En privatperson i annat EU-land betalar således – liksom svensk sådan – svensk moms på svenska varor. En säljare som sänder varor till privatpersoner eller andra som inte är skattskyldiga för UIF i annat EU-land ska dock momsregistrera sig i det landet för sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel), om den överstiger ett visst gränobelopp – som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR – under det löpande eller föregående kalenderåret (prop. 1994/95:57 s. 77 och 83 samt art. 34 i mervärdesskattedirektivet).

21 122 000 Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.

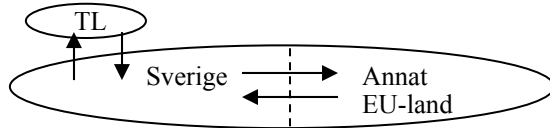
För sammanhanget med såväl import som UIF får även nämnas särskilda bestämmelser som stipulerar skattskyldighet respektive skattefrihet under vissa förutsättningar för omsättning och import av varor, omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster m.m. avseende eller i samband med varor som placeras i vissa lager. Här får enbart kort nämnas att sådana lager utgörs av skatteupplag i Sverige, vilka ska godkännas av SKV, samt tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager i Sverige, vilka bestäms enligt EU:s tullkodex. Principen är att omsättning eller import av vissa varor eller av varor som är icke-unionsvaror undantas från skatteplikt när varan är placerad i sådana lager. Moms tas ut först när varan upphör att vara placerad i lagret. Skyldigheten att betala momsen åligger då den som föranleder att varan upphör att vara placerad där (1 kap. 2 § sista st., 3 kap. 1 a § och 9 c kap. 1, 4 och 5 §§ ML). I den mån denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet får vederbörande dra den momsen som ingående skatt (8 kap. 2 § andra st. och 9 c kap. 5 § samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML).

21 123 000 Export av vara till TL



- Samtliga TL har inte moms, *value added tax* (VAT). Vidare har vissa TL s.k. *goods and services tax* (GST). VAT eller GST kan ibland sakna vissa av de för VAT enligt EU-rätten grundläggande beståndsdelarna, där en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på företagets förvärv är central för en neutral skatt (fjärde, femte och sjunde st. i ingressen i mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Företagare i t.ex. EU-landet Sverige ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge, genom att konsumenter i olika TL väljer bort EU som marknad på grund av momsen. Företagare i olika TL ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge jämfört med t.ex. svenska företagare verksamma inom den inre marknaden, bara för att de inte kan göra avdrag för ingående moms på varor eller tjänster som de köper från t.ex. svenska företag. Därför ska i princip nollbeskattning ske av *export* av en vara till ett TL (1 kap. 10 § och 5 kap. 3 a §§ ML), oavsett om köparen där är företagare eller konsument (privatperson). Det gäller även *export* av en tjänst till ett TL men med begränsad omfattning jämfört med angående varuexport, om köparen är privatperson (1 kap. 10 § och 5 kap. 5 och 6 §§ ML).

21 124 000 Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL



21 124 100 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet)

- Beträffande omsättning av tjänst till en beskattningsbar person i annat EU-land eller TL anses den svenska företagaren göra den omsättningen utomlands om köparen saknar fast etableringsställe etc. i Sverige eller tjänsten tillhandahålls fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands. Det följer av huvudregeln för placeringen av omsättningar avseende tjänster (5 kap. 5 § ML) och den allmänna huvudregeln för omsättningsland (5 kap. 1 § första st. ML). Nollbeskattning sker således avseende sådan omsättning av tjänst.
- På motsvarande sätt betalar en beskattningsbar person etablerad i Sverige det andra inblandade EU-landets moms på förvärv av en tjänst som avses i nämnda huvudregeln 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i det andra EU-landet. Det förutsätter att köparen i Sverige antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här som tjänsten tillhandahålls eller att köparen är en beskattningsbar person som varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, men är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML). Jfr 1) a) ovan.
- Om förvärvet av tjänsten sker från ett TL, får den beskattningsbara personen vända sig till skattemyndigheten i aktuellt TL, för att undersöka om s.k. *VAT refund* (återbetalning till utländska företagare) är möjlig där avseende eventuell VAT eller GST som påförts det pris som den utländska företagaren åsatt den förvärvade tjänsten. Annars blir sådan VAT eller GST en del av kostnaderna hos det svenska företaget [se 16 kap. 1 och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL].

21 124 200 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; art. 45 i mervärdesskattedirektivet)

- En tjänst som tillhandahålls någon i annat EU-land eller TL som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, omfattas av en ursprungsprincip. Dvs., normalt sett betalar sådan köpare i utlandet, i likhet med en svensk privatperson, svensk moms på svenska tjänster, genom att det svenska företaget anses omsätta tjänsten i Sverige och därför måste ta ut moms på omsättningen (5 kap. 6 § ML).
- På motsvarande sätt betalar en privatperson i Sverige som köper en tjänst från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land det landets moms, genom att den utländska beskattningsbara personen inte får nollbeskatta omsättningen enligt motsvarande regel där som motsvarar.

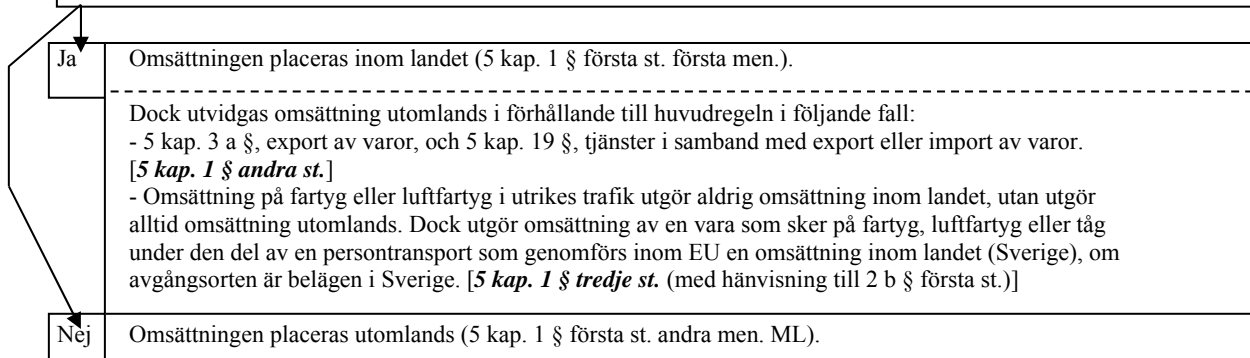
- För övrigt finns det tämligen omfattande *undantag i 5 kap. från huvudregel II*, när köparen av en tjänst är en person i ett TL som inte är en beskattningsbar person (främst privatpersoner):
 - dels beträffande telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster enligt 5 kap. 16 § ML,
 - dels beträffande den katalog över tjänster vilka anges i 5 kap. 17 § första st. 1-9 ML (prop. 2009/10:15 s. 119 och prop. 2013/14:224 s. 133).
- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses tjänsterna omsatta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige (5 kap. 18 § ML). Tillhandahållaren redovisar då svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).
- Beträffande tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till köpare som inte är beskattningsbara personer (t.ex. privatpersoner), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av sådana tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna: unionsordningen respektive tredjelandsordningen [se nedan under 3)].

21 200 000 Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands

Huvudregeln i 5 kap. ML för placering av en omsättning – **5 kap. 1 § första st.**

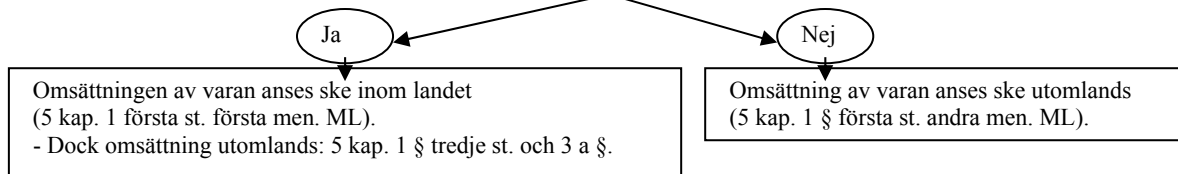
– I huvudregeln anges att det finns bestämmelser i 5 kap. om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet (Sverige), och det är i 2-18 §§ samt i 9 b kap. 4 § första st. (5 kap. 1 § första st. första men.). All annan omsättning anses som omsättning utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men.) – det spelar inte någon roll om *utomlands* syftar på annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL).

Omsättningen av en vara eller tjänst placeras inom landet enligt 5 kap. 2-18 §§ eller 9 b kap. 4 § första st.?



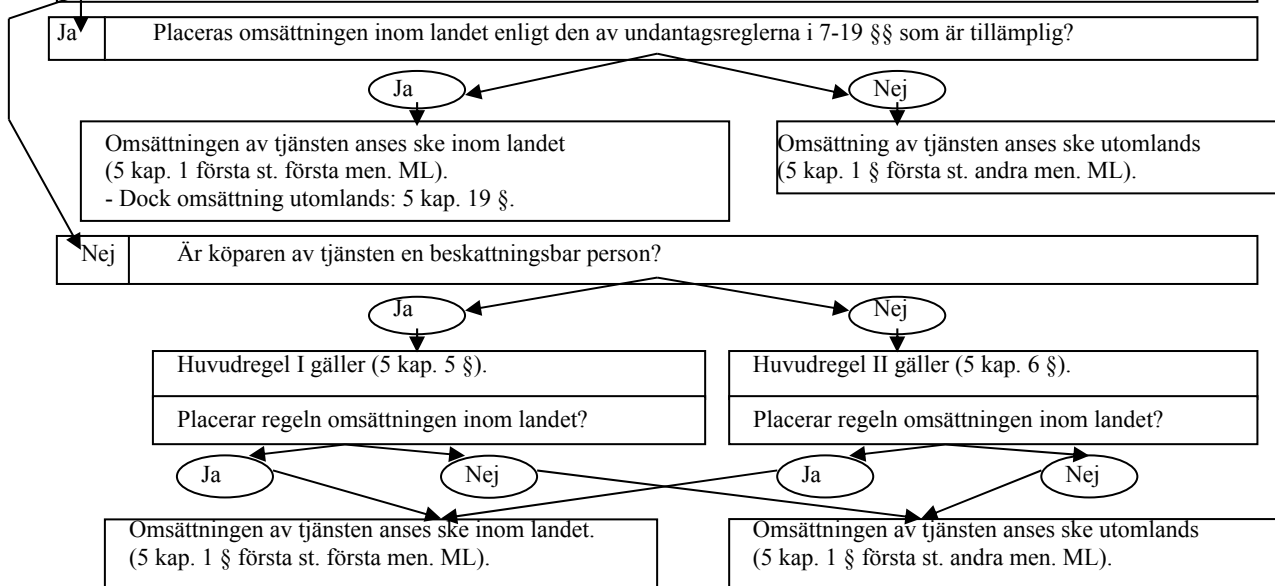
21 210 000 Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§

Placeras omsättningen av varan inom landet enligt någon av §§ 2-3?



21 220 000 Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?



21 220 100 5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster

Utgångspunkten vid tillämpningen av 5 kap. är hela tiden att pröva placeringen av en omsättning av en vara eller en tjänst utifrån den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st. ML. Emellertid gäller, för att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands, som nämnts ovan, även två särskilda huvudregler i 5 kap.: 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person, respektive 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Genom att huvudreglerna I och II (5 och 6 §§) placeras före undantagsreglerna (7-19 §§) i 5 kap. behöver – i enlighet med principen om *lex specialis* – inte undantagen anges uttryckligen i huvudreglerna. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML (prop. 2009/10:15 s. 97).

21 220 200 5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§

Enligt 5 kap. 4 § ML avses med beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ inte bara den som avses med begreppet enligt 4 kap. 1 §, utan angående placeringen av omsättningen av en tjänst ska en

1. beskattningsbar person som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är ekonomisk enligt 4 kap., anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvat,
2. juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad till mervärdesskatt eller som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig, anses vara en beskattningsbar person.

Pkt 1 avser verksamhet som ligger utanför ML:s tillämpningsområde, t.ex. en myndighet som gör både omsättningar som medför skattskyldighet och omsättningar som ingår som ett led i myndighetsutövning. Pkt 2 avser olika personer som är momsregistrerade, men inte själva gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster, t.ex. ett holdingbolag som registrerats på grund av ett UIF (prop. 2009/10:15 s. 213). Dessutom avser pkt 2 allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund vars verksamheter inte räknas som ekonomiska verksamheter enligt 4 kap. 8 § på grund av att inkomsterna utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL (prop. 2012/13:124 s. 97).

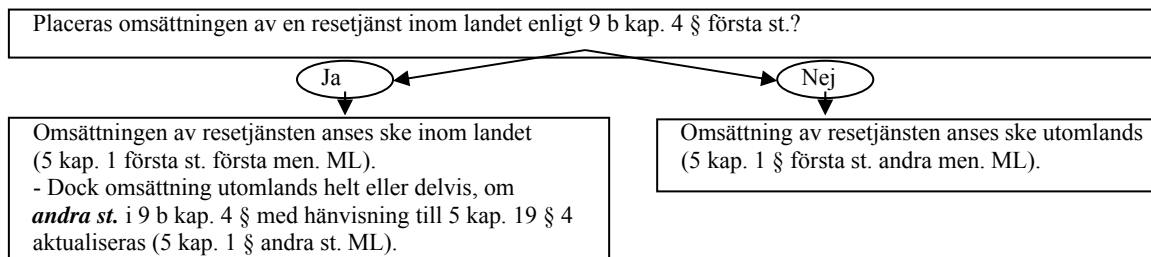
21 230 000 Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML).

- Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en

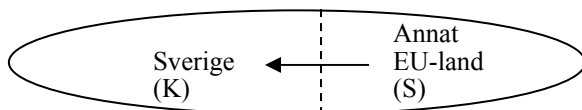
sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregel, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § **andra st.** första men. ML).

- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrå både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § **andra st.** andra men. ML).



21 300 000 Olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor (A-C) eller tjänster (D)

21 310 000 AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land



21 311 000 AA1. K har svenskt VAT-nr som S anger i fakturan till K

Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, nollbeskattas S omsättning i det andra EU-landet där. K gör UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 1 ML]

Vidare gäller att K har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K ska betala på sitt UIF, om K har gjort sitt UIF i en verksamhet där K gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap. 11 § första st. ML). K får då i en och samma momsdeklaration dra som ingående moms ett belopp motsvarande den beräknade utgående momsen (prop. 1994/95:57 s. 79). Om K:s verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt, uppstår inte någon beskattningseffekt avseende K:s UIF (beräknad utgående moms – en motsvarande ingående moms = 0). En beskattningseffekt uppkommer endast om K:s verksamhet är en blandad verksamhet, dvs. om K i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. K:s avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms får då normalt sett bestämmas enligt fördelningsgrunderna för blandad verksamhet i 8 kap. 13 § första st. ML.

21 311 100 Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF)

För en jämförelse med fall av UIF kan något annat också beröras, nämligen vad som gäller om en vara i och för sig kommer från utlandet, men det är fråga om att en *utländsk beskattningsbar person* – utan att förlora denna karaktär – har *lagt varor i lager SE och omsätter varorna här* eller att en *beskattningsbar person* har gjort detsamma men *administrerar omsättningarna här från sitt kontor e.d. i utlandet*, i stället för från sitt fasta etableringsställe (kontor e.d.) i SE. Följande gäller i dessa båda fall

- Om en utländsk beskattningsbar person inte skaffar sig ett bemannat kontor eller annan lokal i SE från vilket det finns tekniska möjligheter att leverera varor (eller tillhandahålla tjänster) inom landet, bör denne inte anses som momsässig skatteinlämning, utan har kvar sin karaktär av utländsk beskattningsbar person (prop. 2001/02:28 s. 46). Om denne i stället enbart har lagt varor i lager i SE och levererar varorna till momsregistrerade K här, ska sådana K förvärvsbeskattas (omvänd skattskyldighet) för sina förvärv [1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2001/02:28 s. 33; art. 194 i mervärdesskattedirektivet (och rådets direktiv 2000/65/EG); prop. 2009/10:15 s. 87] Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för momsregistrerade K, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).
- Om en beskattningsbar person i SE har fast etableringsställe både i SE – vilket gör att denne inte är utländsk beskattningsbar person – och i utlandet, kan denne vid tillämpning av 1 kap. 2 d § första st. ML, dvs. om personen begär hos SKV att bli skattskyldig här i stället för att momsregistrerade K ska omfattas av omvänd skattskyldighet, likställas med en utländsk beskattningsbar person, förutsatt att omsättningen här görs utan medverkan av etableringsstället i SE (1 kap. 2 d § andra st. ML; art. 192a i mervärdesskattedirektivet). Det betraktas inte som medverkan att det fasta etableringsstället i SE använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hantering av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).
- I båda fallen ska den utländska beskattningsbara personen eller beskattningsbara personen som likställs med en utländsk beskattningsbar person, på grund av att ha begärt att bli skattskyldig här, redovisa beräknad utgående moms på varuöverföring från annat EU-land (UIF) eller ”importmoms” på vara införd hit från plats utanför EU (tredje land, TL), men får också göra avdrag som för en motsvarande ingående moms. Varuöverföringen hit medför ingen beskattningseffekt, medan omsättningen här beskattas.

21 311 200 Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB)

Om en S i annat EU-land är en beskattningsbar person, som valt att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt sitt lands regler på försäljning till en K i SE av en begagnad vara, ett konstverk eller ett samlarföremål eller antikviteten, gör K i SE inte ett UIF. K får inte göra avdrag för erlagd VMB-moms avseende förvärv av begagnad vara etc. från S (9 a kap. 13 § första st. ML).

Om det i stället är fråga om att en S i SE kan tillämpa och då väljer att tillämpa VMB enligt 9 a kap. ML på en omsättning av vara till en K i annat EU-land, är inte undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. ML möjligt (9 a kap. 18 § första st. ML), varför nollbeskattning av omsättningen inte är möjlig utan VMB-moms ska redovisas

av S. I sådant fall är det inte heller möjligt att tillämpa regeln om distansförsäljning i 5 kap. 2 § första st. ML, varför omsättningen inte placeras i det andra EU-landet utan VMB-moms ska redovisas enligt 9 a kap. ML då också (9 a kap. 18 § andra st. ML). [Jfr AB1 och AB2 b)]

Vid tillämpning av VMB-systemet i 9 a kap. ML anges inte VMB-momsens belopp i fakturan som utfärdas av S (9 a kap. 16 § ML). I sådant fall ska – enligt 11 kap. 8 § 16 ML fakturan som S utfärdar till K innehålla den eller de av följande uppgifter som är relevanta:

- a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*
- b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller*
- c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*

[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6]

Om det är fråga om en omsättning av vara till en plats utanför EU (tredje land, TL), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr BB]

För övrigt får nämnas att VMB enligt 9 a kap. ML inte tillämpas vid omsättning till annat EU-land av nytt transportmedel (9 a kap. 19 § ML). [Jfr AB3 och även AA3]

21 312 000 AA2. K har inte svenskt VAT-nr

21 312 100 Huvudregel

Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är S skattskyldig i det andra EU-landet. K gör inte något UIF i SE.

21 312 200 Undantag

a) Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet inte medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person, men en sådan K gör varuinköp från det andra EU-landet > 90 000 kr under det löpande eller det föregående kalenderåret, gör K UIF i SE och ska momsregistrera sig här för att betala beräknad utgående moms. S kan då ange K:s svenska VAT-nr i fakturan och blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 2 ML]

b) Om K är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person och förvärvet avser punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror), gör K UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5, 13 b § och 2 a kap. 3 § första st. 2 ML]

c) Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, och det är fråga om att S gör distansförsäljning från det andra EU-landet till sådana K i SE av punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) eller

om att S gör distansförsäljning till sådana K i SE av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor till ett sammanlagt värde > 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret,

ska S momsregistrera sig i SE och redovisa utgående moms för omsättning inom landet (SE). [1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML och art. 33 i mervärdesskattedirektivet] K gör inte något UIF i SE, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan utgöra UIF här. [1 kap. 1 § första st. 2 ML] Vidare gäller i dessa fall av omsättningar som placeras i SE att S, oavsett om denne omfattas av de civilrättsliga faktureringsreglerna i SE (dvs. av BFL), ska tillämpa faktureringsreglerna i ML avseende omsättningarna här, eftersom K i SE är t.ex. privatperson som inte gör något UIF här (prop. 2011/12:94 s. 41).

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

21 313 000 AA3. Nya transportmedel

K gör alltid UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här, när varuinförsel från annat EU-land avser nya transportmedel, oavsett om K har VAT-nr eller t.ex. är privatperson etc. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML]

- Med *nya transportmedel* förstås

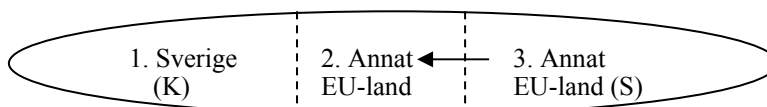
1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,
2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

En K som är skattskyldig enligt ML enbart på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeclaration till SKV. [26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL]

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

21 314 000 AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT)

21 315 000 RR



För att undvika att UIF blir obeskattade finns en s.k. reservregeln, som innebär att UIF ska beskattas i det land inom EU där K är registrerad i stället för i det EU-land där transporten av varan avslutas. Följande gäller:

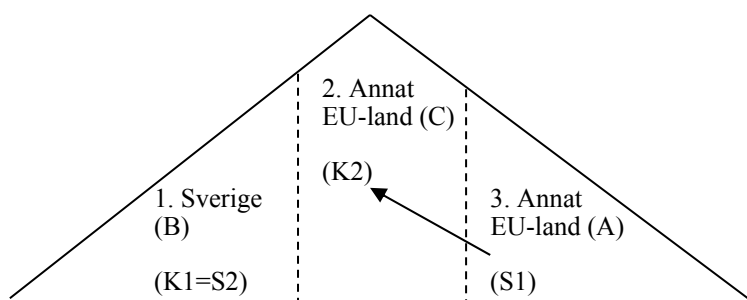
Om K. gör förvärvet under angivande av sitt VAT-nr i SE (1.) från en S som är momsregistrerad i annat EU-land (3.) och ankomstlandet är ännu ett annat EU-land (2.), ska K redovisa beräknad utgående moms för UIF i SE, förutsatt att K inte visar att han påförts moms för UIF i annat EU-land (2.). Det gäller oavsett om den förvärvade varan

är ett nytt transportmedel eller vara av annat slag (2 a kap. 6 § första st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

- För jämförelse kan nämnas att det inte finns något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K är momsregistrerad, för att S ska kunna ange K:s VAT-nr i fakturan och undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). Därför skulle en omsättning av vara mellan olika EU-länder kunna bli obeskattad, om inte reservregeln innebär ett undantag från huvudregeln om att UIF beskattas i ankomstlandet (prop. 1994/95:57 s. 166).

Om K först har redovisat beräknad utgående moms i SE och sedan påförs moms för UIF även i det andra EU-landet, ska K återfå ett belopp motsvarande redovisad beräknad utgående moms (2 a kap. 6 § andra st. och 13 kap. 25 a § ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

21 316 000 TT1



Det s.k. förenklingsdirektivet, som återfinns i art. 42, 141 och 197 i mervärdesskattedirektivet, innebär att UIF inte ska redovisas i SE (B) om det är fråga om s.k. ABC-kontrakt eller triangeltransaktion (trepårtshandel). En sådan transaktion innebär att tre beskattningsbara personer hemmahörande i tre olika EU-länder är inblandade.

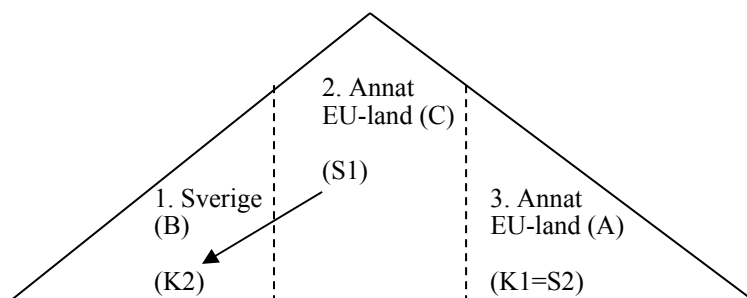
I bilden ovan säljer S1 i EU-land A en vara till K1 i EU-land B (SE), men varan transporteras från land A till EU-landet C. Följande gäller:

- Om K1 har gjort förvärvet för att som säljare (S2) göra en efterföljande försäljning till en köpare (K2) i EU-land C, blir K1 varken skattskyldig för UIF i land C avseende sitt förvärv från S1 eller i SE för sin omsättning till K2 (då avgångsorten för varustransporten inte ligger i SE). I stället blir K2 som förvärvare skattskyldig för nämnda efterföljande omsättning i land C [art. 141 b) och 197.1 a) i mervärdesskattedirektivet].
- K1 anses inte heller göra UIF i SE och redovisar inte beräknad utgående moms här, trots att K1 åberopat sitt VAT-nr för att S1 inte ska debitera land A:s moms i fakturan till K1 (2 a kap. 6 § tredje st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- K1 ska dock i egenskap av S2 i en periodisk sammanställning (PS) redovisa omsättningen till K2 som trepartshandel (2 a kap. 6 § tredje st. ML, 35 kap. 2 § första st. 1 SFL; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- Vidare bör K1 i egenskap av S2 tillämpa de momsmässiga faktureringsreglerna i EU-landet C, eftersom avgångsorten för varustransporten avseende den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 till K2 inte ligger i SE, utan i land C och omsättningen således placeras där och förvärvsbeskattas hos K2. Därför bör K1 i egenskap av S2 inte anses omfattad av faktureringsreglerna i ML för omsättningen till K2 (jfr art. 219a 1 i mervärdesskattedirektivet med hänvisning till avdelning V i direktivet, där

förenklingsregeln, art. 42, återfinns. Angående art. 219a, jfr även prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).

- För övrigt har K1 i egenskap av S2 återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen i det andra EU-landet (C), förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag beaktas även att K1 i egenskap av S2 inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, eftersom K1 inte är utländsk beskattningsbar person utan beskattningsbar person hemmahörande i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom får noteras att rekvisitet om återbetalningsrätt i SE innebär att återbetalningsrätten i detta fall av omsättning i annat EU-land (C) utvidgas i förhållande till vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § tredje st. 2 hänvisar även till 10 kap. 12 §, där återbetalningsrätt omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor, nämligen investeringsguld (3 kap. 10 a §) och modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3).

21 317 000 TT2



I detta fall av triangeltransaktion är SE ankomstlandet för den gränsöverskridande transporten av varan: S1 i EU-landet C säljer en vara till K1 i EU-landet A, men varan transporteras från land C till EU-landet B (SE). K1 gör i egenskap av S2 en efterföljande omsättning i SE till K2. Följande gäller:

- S2 har i egenskap av K1 gjort ett UIF i SE. Enligt 3 kap. 30 b § undantas dock under nämnda omständigheter detta UIF från skatteplikt, om K1 är momsregistrerad i land A och K2 är momsregistrerad i SE. I stället förvärvsbeskattas K2 i SE för den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 i SE, vilket följer av 1 kap. 2 § första st. 4 ML (prop. 1994/95:57 s. 172).
- K2 gör inte något UIF, eftersom ett UIF inte kan förekomma avseende en transaktion som samtidigt är omsättning inom landet (1 kap. 1 § första st. 2 ML). I stället får, som nämnts, den beskattning som sker hos K2 benämnas förvärvsbeskattning: K2 förvärvsbeskattas i SE för den omsättning som K1 gör i SE i egenskap av S2 som en efterföljande omsättning till sitt från skatteplikt undantagna UIF i SE. K1 behöver därmed i egenskap av S2 inte momsregistrera sig i SE för den omsättningen inom landet till K2.
- Vidare har K2 avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K2 ska betala på sitt förvärv i SE från S2, om K2 har gjort förvärvet i en verksamhet där K2 gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap. 11 § första st. ML). [jfr AA1]

- K1 redovisar i egenskap av S2 i en PS i sitt hemland (A) omsättningen till K2 som trepartshandel.
- S1 har i sitt hemland (C) redovisat omsättningen till K1 som en nollbeskattning, eftersom K1 har åberopat sitt VAT-nr i land A. Det föreligger inte något krav på att S1 ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K1 är momsregistrerad, för att S1 ska kunna ange K1:s VAT-nr i fakturan och undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning i land C, utan leveransen kan som här ske till EU-land B (SE).

21 318 000 AAY. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel

Genom 5 kap. 2 § första st. 2 ML anses den säljare (S) som omsätter en vara i förening med montering eller installation som ska utföras av S eller för S räkning av varan i Sverige (SE) göra omsättningen av varan inom landet (SE), oavsett om transporten av varan påbörjas i ett annat EU-land eller i ett tredje land (TL). Om S är etablerad i annat EU-land ska för övrigt i sådant fall inte någon prövning ske enligt distansförsäljningsregeln (5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML) som beskrivs under AA2 c). [prop. 1994/95:57 s. 176 och 180] I förevarande fall av omsättning av vara i förening med montering eller installation i SE gäller i stället följande:

- Även om S är företagare i annat EU-land eller i TL, ska denne för sin omsättning inom landet (SE) av vara enligt monterings- och installationsregeln momsregistrera sig här och fakturera svensk utgående moms till köparen (K).
- Om transporten av varan påbörjas i ett annat EU-land gör inte K något UIF, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan vara ett UIF (1 kap. 1 § första st. 2 ML).
- Om S tar in varan från TL (eller ett tredje territorium), gör inte K någon import. Den görs av S, som blir skattskyldig för ”importmomsen” (1 kap. 2 § första st. 6 ML). För att tillförsäkra att en S som inte redan av andra orsaker är momsregistrerad i SE ska kunna dra ett belopp motsvarande ”importmomsen” som ingående moms anges i 5 kap. 2 § första st. 3 ML att S anses göra omsättning av varan inom landet (SE) på grund av den omsättning som S gör till K av den importerade varan. Den regeln motsvaras av art. 32 andra st. i mervärdesskattedirektivet, och om den inte fanns skulle omsättningen som S ska göra som en följd av importen hit anses vara gjord i det TL där transporten av varan påbörjas, vilket skulle innebära att en S som inte av annan orsak är momsregistrerad här skulle sakna möjlighet att lämna momsdeklaration och yrka avdrag för ”importmomsen” i SE (prop. 1994/95:57 s. 177).
- Om en svensk S tar med sig från SE en vara för monterings- eller installationsarbete i annat EU-land, ska denne momsregistrera sig där och fakturera det landets moms (art. 36 i mervärdesskattedirektivet).

21 319 000 AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person

Genom 2 a kap. 5 § första st. ML möjliggörs mervärdesbeskattning av import av en vara i Sverige (SE) som ett UIF i följande fall: Köparen (K) av en vara är en juridisk person

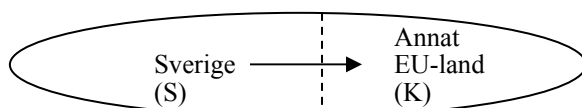
som inte är beskattningsbar person och K gör via ett annat EU-land import av varan till SE, genom att varan försänds eller transporteras från ett tredje territorium eller TL till ett annat EU-land (importmedlemsstaten) för vidare transport till SE. Då anses enligt nämnda regel ett UIF ha skett till SE från importmedlemsstaten, och K ska betala beräknad utgående moms enligt 1 kap. 2 § första st. 5 ML.

Om fallet är det motsatta, dvs. att en vara importeras till SE av K, som är en juridisk person som inte är beskattningsbar person, för vidare transport till ett annat EU-land, ska ”importmoms” som importören K betalat här vid importen återbetalas till K sedan det styrkts att varan därefter beskattats hos K som dennes UIF i det andra EU-landet på sätt som motsvaras av 2 a kap. 5 § (10 kap. 11 b § vartill hänvisning sker i 2 a kap. 5 § andra st. ML). Normalt sett skulle en sådan återbetalning ske från Tullverket, eftersom SKV är beskattningsmyndighet beträffande ”importmoms” för dem som är momsregistrerade här (se ovan under rubriken Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.), och en juridisk person som inte är beskattningsbar person normalt sett inte är momsregistrerad och då har betalat ”importmomsen” till Tullverket.

- Emellertid sker i 5 kap. 11 a § första st. tullagen (2000:1281), dess lydelse enligt SFS 2014:51, hänvisning till deklarant etc. som är momsregistrerad i SE ”vid” importen och som är beskattningsbar person enligt ML, för att bestämma att ”importmoms” ska tas ut enligt SFL i stället för enligt tullagen. Någon begränsning till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML görs inte, utan ordalydelsen innebär att även den speciella bestämningen av beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML omfattas av den hänvisning till beskattningsbar person enligt ML som sker i 5 kap. 11 a § första st. tullagen. En juridisk person som inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML kan bli skattskyldig enligt ML på annan grund, t.ex. för UIF när varuinförsel från annat EU-land överstiger visst gränslöpp eller vissa slags varor [se AA2 a) och b) och AA3]. Om så är fallet ”vid” tillfället när skattskyldighet inträder för vara som importeras hit, och som vidaretransporteras till annat EU-land, blir SKV beskattningsmyndighet för ”importmomsen”, om importören K är en juridisk person som inte är beskattningsbar person – t.ex. myndighet – men som exempelvis köper tjänster enligt 5 kap. 5 § ML inom landet, eftersom K då anses som beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. För att undvika den situationen och i övrigt undvika eventuella s.k. upplägg för holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar etc., vilka kan omfattas av det särskilda begreppet beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML [se även 21 220 200) om 5 kap. 4 §], borde hänvisningen i 5 kap. 11 a § första st. 2 tullagen begränsas till att avse beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

[Motsvarigheterna till 2 a kap. 5 § första st. respektive 2 a kap. 5 § andra st. och 10 kap. 11 b § ML återfinns i art. 20 andra st. första men. respektive andra men. i mervärdesskattedirektivet. Se även prop. 1994/95:57 s. 165.]

21 320 000 AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land



21 321 000 AB1. K har VAT-nr i annat EU-land än SE

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), men S debiterar inte moms om S i fakturan anger K:s VAT-nr (eftersom omsättningen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen anger S – förutom K:s VAT-nr – följande uppgift i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

21 322 000 AB2. K har inte VAT-nr i annat EU-land än SE

21 322 100 Huvudregel

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), och S ska debitera moms i fakturan, eftersom K inte har något VAT-nr i det andra EU-landet att åberopa (3 kap. 30 a § första st. 1 ML motsatsvis).

Vidare gäller att eftersom S omsättning antas vara skattepliktig och därmed medför skattskyldighet har S avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att göra omsättningen (8 kap. 3 § första st. ML).

213 222 200 Undantag

a) Om varorna är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) och K inte är en privatperson, debiterar S inte moms i fakturan (3 kap. 30 a § första st. 2 ML).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen anger S följande uppgift i fakturan: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

b) Om K är en privatperson eller annan person som inte är skattskyldig för UIF i det andra EU-landet på grund av förvärvet och S gör sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel) dit överstigande visst gränobelopp (som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR), anses varan inte omsatt i SE, trots att avgångsorten för transport av varan ligger i SE. I stället anses S i sådant fall göra omsättningen i det andra EU-landet och ska momsregistrera sig där för omsättningen (5 kap. 2 a § 1 ML och art. 33.1 och 34.1 och 2 i mervärdesskattedirektivet).

Vidare gäller att de momsmässiga faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas avseende distansförsäljning av varor till K i ett annat EU-land, när S omsättning placeras där. Därför aktualiseras inte faktureringsreglerna i ML i förevarande fall (art. 219a i mervärdesskattedirektivet och prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).

Om S överför varor till sin verksamhet i det andra EU-landet bestående i distansförsäljning dit, uppkommer inte skyldighet att redovisa sådan varuöverföring i en PS, eftersom K inte ska förvärvsbeskattas i det andra EU-landet. S har dock återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna i det andra EU-landet (distansförsäljningen), förutsatt att omsättning som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här samt rätten till återbetalning inte ska utövas enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 § (10 kap. 11 § tredje st. ML).

c) S kan enligt 3 kap. 30 a § ML även sälja varor utan moms från SE till en ambassad eller konsulat i annat EU-land eller till medlem av den diplomatiska personalen vid sådan ambassad eller konsulat eller till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt en annan internationell organisation än nyss nämnda, om motsvarande försäljning skulle medföra återbetalningsrätt i det aktuella EU-landet och förutsatt att K genom intyg från behörig myndighet i sitt hemland visar att försäljningen ska ske utan momsdebitering. S måste spara intyget i sin bokföring (3 kap. 30 a § första st. 3 och 4 ML, art. 151 i mervärdesskattedirektivet, 14 c § första st. MF).

S kan enligt 3 kap. 30 a § ML också sälja varor utan moms från SE till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt:

- EU,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ inrättat av EU eller atomenergigemenskapen.

[3 kap. 30 a § första st. 3 a ML och art. 151 i mervärdesskattedirektivet]

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att göra ifrågavarande försäljningar (omsättningar) av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 3, 3 a och 4 ML (10 kap. 11 § första st. ML).

21 323 000 AB3. Nya transportmedel

S omsättning av nya transportmedel i SE undantas från skatteplikt, även om K inte är momsregistrerad i det andra EU-landet och således saknar VAT-nr där (3 kap. 30 a § andra st. ML och art. 138.2 a i mervärdesskattedirektivet).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen, förutsatt att det först har styrkts att moms betalats för transportmedlet i det andra EU-landet (10 kap. 11 a § ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för leverans av nytt transportmedel till ett annat EU-land ska S i fakturan ange de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till sådant transportmedel (11 kap. 8 § 14 ML). SKV anser att det kan vara lämpligt att S anger följande uppgifter i fakturan:

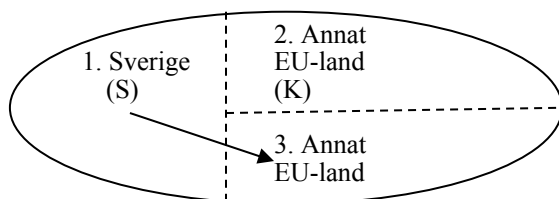
- Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.
- Vid försäljning av ett nytt fartyg kan fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.

- Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.
[SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4]

S ska vid omsättning av sådan omsättning av nytt transportmedel som undantas från beskattning inge till SKV kopia av den faktura som utfärdats för omsättningen (14 b § MF).

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS, förutsatt att K var momsregistrerad i det andra EU-landet när varan såldes.

21 324 000 ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma



S i SE (1) säljer en vara till K hemmahörande i ett annat EU-land (2). Avgångsorten för transporten av varan är SE, men ankomstorten ligger i ännu ett annat EU-land (3). Det hindrar dock inte att omsättningen av varan i SE nollbeskattas hos S, om S anger K:s VAT-nr i K:s hemland (2). Det finns nämligen inte något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K är momsregistrerad, för att S ska kunna ange K:s VAT-nr i fakturan och undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). [jfr AAX]

Här är det inte fråga om trepartshandel (jfr AAX). I vart fall behöver så inte vara fallet. För bedömningen av S moms situation etc. i SE är det inte avgörande om K i sin tur gör en omsättning i land 3 – vilket skulle kunna vara en trepartshandel som denne ska redovisa som sådan i hemlandet (2) – eller om K har en verksamhet även i land 3 i vilken K använder eller förbrukar varan som förvärvats från S. S redovisar i båda fallen sin omsättning på vanligt sätt i en PS. Den enda skillnaden mot fallet i AB1 är att i förevarande fall är varans ankomstland ett EU-land (3) som inte är samma EU-land som det vars VAT-nr K åberopar (2) och som S anger i den PS som S lämnar i SE.

På samma sätt som i fallet AB1 anger S i förevarande fall, till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen, följande uppgift i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

För övrigt har S i förevarande fall, på samma sätt som i fall AB1, återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

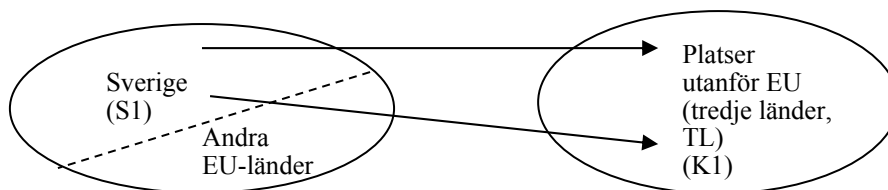
21 330 000 BA Varuinförsel från TL (import)

Ovan redogörs under Import tämligen utförligt för mervärdesbeskattningen när en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör en införsel av en vara till Sverige (SE) från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium. Här ska bara nämnas något om avdrags- eller återbetalningsrätt för ett belopp motsvarande sådan ”importmoms”:

- Ingående skatt utgörs också av sådan ”importmoms”, enligt 8 kap. 2 § fjärde st. 4 ML.

- Om importören har gjort importen i sin verksamhet och denne däri gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har vederbörande avdrags- eller återbetalningsrätt som för ingående moms för ett belopp motsvarande ”importmomsen” (8 kap. 3 § första st. och 10 kap.11 § första st. ML). En beskattningseffekt uppstår enbart för importören om denne har en blandad verksamhet, dvs. om vederbörande i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (jfr AA1).
- Om importören är momsregistrerad i SE, får denne – i den mån verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt – dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen”, och det får ske i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken ”importmomsen” (utgående moms) ska redovisas (13 kap. 23 § första st. ML). Det gäller från och med 2015 på grund av att numer – som nämnts under Import ovan – ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här (prop. 2013/14:16 s. 19).
- För import i andra fall är dock beskattningsmyndigheten alltjämt Tullverket. Då gäller att importören får dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen” under samma villkor och i den mån som nyss sagts, men först i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för importen av varan (13 kap. 23 § andra st. ML).

21 340 000 BB Varuutförsel till TL (export)



En omsättning av skattepliktig vara nollbeskattas som export om ”varans väg” är ut ur EU, oavsett om transporten av varan sker direkt från Sverige (SE) till en plats utanför EU (tredje land, TL) eller genom ett annat EU-land till TL. I bilden ovan anges två alternativa situationer, där avgångsorten för transporten av varan i båda fallen ligger i Sverige (SE). Enligt 5 kap. 2, 2 a, 2 b eller 3 § ML placeras då i SE som enligt huvudregeln (5 kap. 1 § första st. första men.), men på grund av att säljaren (S1) levererar varan till köparen (K1) till en plats utanför EU (TL) anses omsättningen ändå ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1 ML. Det innebär att omsättning utomlands i sådana fall utvidgas i förhållande till huvudregeln (5 kap. 1 § andra st.). I båda fallen nollbeskattas omsättningarna som export av vara, och det gäller oavsett om ”varans väg” ut ur EU går direkt från SE till TL (övre pilen i bilden) eller från SE till TL genom ett annat EU-land (nedre pilen i bilden). På samma sätt är det fråga om export av vara som nollbeskattas:

- om direkt utförsel av varan till TL ombesörjs av en speditör eller fraktförare, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 2 ML; eller
- om K1 är en utländsk beskattningsbar person som förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den i SE för direkt utförsel till TL, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 3 ML.

Varje omsättning ska i sig bedömas på temat ”varans väg” i de beskrivna fallen av export av vara enligt ovan. I enlighet med huvudreglerna för omsättning av varor och tjänster i 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML (art. 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet) utgör varje obligationsrättslig överlåtelse (transaktion) av en vara eller tjänst en omsättning, som kan föranleda beskattning. Det innebär att

förevarande bedömning av om export av vara och således nollbeskattning ska anses föreligga måste göras för varje överlåtelse – omsättning – i sig av varan från en S till en K, varvid följande kan sägas:

- Om samma vara omfattas av en överlåtelse och samtidigt av t.ex. en vidareförsäljning, där den första överlåtelsen (omsättning 1) är den mellan S1 och K1, och det är först nästföljande omsättning – vilken innebär att K1 i egenskap av S2 vidareöverlåter varan till K2 (omsättning 2) – som uppfyller kravet på att ”varans väg” ska gå ut ur EU, utgör omsättning 1 inte export av vara. Det kan t.ex. bero på att S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE. S1 ska då debitera och redovisa utgående moms, som K1 får dra som ingående moms om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt ML. K1 får i egenskap av S2 nollbeskatta sin omsättning till K2 som export av vara, eftersom den (omsättning 2) anses ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1, 2 eller 3 ML. [Om däremot K1 har ett lager i annat EU-land och S1 levererar varan dit, kan nollbeskattning också ske av omsättning 1, trots att den anses ske inom landet (SE), om K1 har ett VAT-nr i det EU-landet (ankomstlandet) eller annat EU-land som S1 kan ange i fakturan till K1 (jfr 3 kap. 30 a § första st. ML och AB1 och ABX). Se även under C.]

Utvidgning i förhållande till huvudregeln av vad som utgör omsättning utomlands görs också i följande fall enligt 5 kap. 3 a § första st. ML, nämligen om:

- varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 5 kap. 1 § tredje st. (5 kap. 3 a § första st. 4);
- varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i art. 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelsslagsstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor (5 kap. 3 a § första st. 4 a);
- varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för konsumtion ombord (5 kap. 3 a § första st. 5);
- det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra st. lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik (5 kap. 3 a § första st. 6);
- det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första st. lagen om exportbutiker (5 kap. 3 a § första st. 6 a);
- varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första st. 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att
 - a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och
 - b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades (5 kap. 3 a § första st. 7); eller
- varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att
 - a) ersättningen utgör minst 200 kr, och

b) S kan visa att K har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes (5 kap. 3 a § första st. 8).

21 340 100 Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8

Regeln avser försäljning till turister från TL, och följande gäller beträffande den dokumentation som krävs i enlighet med b) i lagrummet för att S ska anses uppfylla bevisningen av att varan exporterats. Därvid krävs, beträffande varor som ska medföras i K:s personliga bagage, att S i sina räkenskaper har intyg utfärdat av en av SKV godkänd intygsgivare eller en faktura eller motsvarande handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnade EU för att medföras till ett TL, eller så ska det vara fråga om försäljning i transithall på flygplats eller att särskilda skäl föreligger som gör att S kan anses ha fullgjort sin beviskyldighet avseende varuexporten utan att inneha nämnda handlingar (14 § MF; se även 14 a § MF).

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kr efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till _____ ersättningen _____ och
2. S kan visa att K i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt ML (5 kap. 3 a § andra st. ML).

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan SE och Norge eller mellan SE och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § tredje st. ML).

En leverans som avses i 5 kap. 3 a § första st. 4 ML av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § fjärde st. ML).

Vidare har en S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet för att göra omsättningar som nollbeskattas som export av vara, under förutsättning att omsättningen är av skattepliktig karaktär eller utgör sådan omsättning som annars är:

- kvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första st. 2 (vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc.), 21 § (omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc.), 23 § 2 (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus), eller 4 (flygbensin och flygfotogen) eller 30 e § (omsättning av tjänster avseende varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar); eller
- okvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § (omsättning av investeringsguld) eller 23 § 3 (omsättning av modersmjölk, blod eller organ från människor).
[10 kap. 12 § ML]

Dessutom har S, beträffande omsättning av vara till beskattningsbar person etablerad i TL eller till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående

moms jämfört med vad som gäller vid nationella affärer även när sådan omsättning avser sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1), eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av sådana varor. Förutsättningen är dock att omsättningen av sedlarna eller mynten direkt exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

21 350 000 C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror

Om vissa varor inte har övergått i fri omsättning (förtullats) i EU och finns i tillfälligt lager, tulllager, frizon eller frilager i SE eller om de har förtullats eller producerats i EU (unionsvara) och finns i skatteupplag här, kan omsättning, under den tid varan är placerad i sådant lager, omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt, om omsättning, import eller UIF av varan inte sker för slutlig användning eller förbrukning. Först när någon föranleder att varan upphör att vara placerad i sådant lager sker mervärdesbeskattning av varan, och då hos den som föranlett det (3 kap. 1 a §, 9 c kap. 1 § och 10 kap. 11 § första st. ML och art. 154-163 i mervärdeskattedirektivet). Denne får, i den vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, dra den moms som sålunda ska redovisas som ingående skatt, varför beskattningseffekt inte uppkommer på grund av uttaget ur lagret om verksamheten till fullo medför sådan rätt (8 kap. 2 § andra st. och 9 c kap. 4 och 5 §§ samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML). Beskattningsmyndighet i de fall moms ska tas ut på grund av att en vara upphör att vara placerad i vissa lager är: beträffande skatteupplag, SKV; och beträffande tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, Tullverket, men om den som föranleder att varan upphör att vara placerad i något sådant lager är momsregistrerad eller om omsättning av icke-unionsvaror sker under tiden de är placerade i sådana lager ska SKV vara beskattningsmyndighet [18 a § MF (enligt SFS 2014:87)]. [Jfr ovan under rubriken Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.]

Skatteupplag är av särskilt intresse i förhållande till problemet ovan under BB angående när S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE, i stället för att transportera varan till TL, vilket innebär att omsättningen placeras inom SE och S1 då ska debitera och redovisa utgående moms för omsättningen till K1. Om S1, i stället för att leverera varan till ett vanligt lager i SE, levererar den till ett skatteupplag i SE för att placeras där, omfattas emellertid omsättningen av kvalificerat undantag från skatteplikt och S1 ska inte debitera moms i fakturan till K1. Moms tas då ut först vid uttag av varan från skatteupplaget. Förutsättningen för att detta förfarande ska gälla är dock att varan i fråga utgör något av följande slag av varor enligt den s.k. Kombinerade nomenklaturen (KN):

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inkl. sojaböner (KN-nr 1201 till 1207)
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),

14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002).
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29).
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106).
20. platina, palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 38 11 10, 3811 11 90, 38 11 19 00 eller 3811 90 00).

När K1 i egenskap av S2 tar ut varan från skatteupplaget, ska denne redovisa momsen på varan, men får samtidigt göra avdrag som för ingående moms, varvid någon beskattningseffekt inte uppkommer hos vederbörande, om dennes verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import). Exemplet ovan under BB fortsätter med att S2 vidareöverläter varan till K2, varvid varan transporteras ut ur EU, och – som nämnts – nollbeskattas den omsättningen som export av vara.

[9 c kap. 1 § första st. 1 och 4 och 3, 4, 5 och 9 §§ ML; EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG), art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet; prop. 1995/96:58 s. 28-33 och 51-53; se även prop. 1997/98:148 s. 65]

21 360 000 D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL)

De regler i 5 kap. 4-19 §§ ML som beskrivs nedan beträffande placeringen av en omsättning av tjänst gäller sedan den 1 januari 2010. Då ändrades genom SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334 ML i detta hänseende med anledning av att rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster hade inarbetats i mervärdesskattedirektivet.

Om omsättningen av en tjänst anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. 5-19 §§ ML, och tillhandahållaren sålunda inte ska erlagga utgående moms i Sverige, antas nedan, om inte annat uttryckligen anges, att tillhandahållen tjänst är av sådan karaktär att den medför återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Särskilt anges i vilka fall som reglerna om placering av omsättningen av tjänst utomlands utvidgar avdrags- och återbetalningsrätten jämfört med vad som gäller för nationella affärer såtillvida att återbetalningsrätt stipuleras för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra omsättningen av tjänsten, trots att omsättningen omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt om den sker inom landet.

En PS, och inte bara momsdeklarationen, ska, som nämnts, lämnas bl.a. för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har sålt en tjänst, om omsättningen inte föranleder skyldighet

att redovisa utgående moms på grund av att den – enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) för placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land och skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet. Enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL hänvisas till att omvänd skattskyldighet avseende tjänsten ska uppkomma hos förvärvaren i det andra EU-landet i enlighet med tillämpning där av art. 196 i mervärdesskattedirektivet. I den artikeln anges att fråga ska vara om att den beskattningsbara personen köper sådana tjänster som avses i art. 44 i mervärdesskattedirektivet. Art. 44 motsvaras i ML av 5 kap. 5 §, dvs. av huvudregel I. Nedan är det således enbart i det fallet som tjänst till annat EU-land nollbeskattas med stöd av huvudregel I som det föreligger krav för tillhandahållaren i Sverige att redovisa omsättningen även i PS.

Nedan framgår också att i nyss nämnda fall – dvs. omvänd skattskyldighet hos köpare av tjänst i det andra EU-landet i enlighet med huvudregel I – ska uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” anges i tillhandahållarens faktura (11 kap. 8 § 13 ML). Annars omfattar ML:s regler om uppgifter i fakturor, vad gäller tjänster, enbart omsättningar inom landet av tjänster till beskattningsbara personer eller juridisk person som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § första st. ML). De tjänster i övrigt enligt nedan som placeras utom landet föranleder därför inte någon särskild uppgift i fakturan om att de nollbeskattas. Dessutom framgår nedan, beträffande omsättning av s.k. resetjänster, att resebyråer etablerade i Sverige, vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML, ska ange i fakturan till resenären uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer* (11 kap. 8 § 15 ML).

21 361 000 D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst

För att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands gäller, som nämnts [se ovan under 2)], två särskilda huvudregler i 5 kap. ML, nämligen:

- 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person (huvudregel I – jfr art. 44 i mervärdesskattedirektivet); respektive
- 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson (huvudregel II – jfr art. 45 i mervärdesskattedirektivet).

[Se ovan under 2): Begreppet beskattningsbar person utvidgas i förhållande till dess bestämning i 4 kap. 1 § ML vid tillämpningen av reglerna om placeringen av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ (5 kap. 4 § ML).]

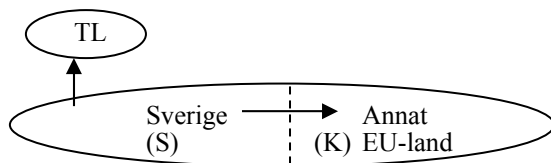
Huvudregel I lyder:

”En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands.”

[5 kap. 5 § ML]

21 361 100 Kommentarer till huvudregel I



Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.

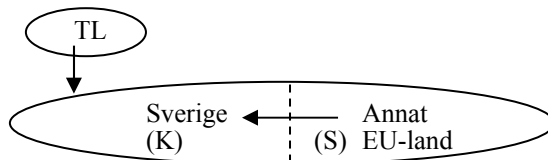
I praktiken är utgångspunkten för att bedöma om K är en beskattningsbar person K:s VAT-nr, förutsatt att S är i god tro. EU-kommissionen har ett system för kontroll av VAT-nr, VIES (*VAT Information Exchange System*). Frågor om en person inom EU har VAT-nr kan riktas till *VIES-on-Internet* via SKV:s *Central Liaison Office* (CLO) – se www.skatteverket.se. Varje medlemsstat har ett CLO med direkt access genom VIES till databaserna för momsregister hos de andra EU-länderna. Om tjänsten omsätts till en K i TL, kan bedömningen av K:s status bli mer komplicerad för S, eftersom alla TL inte har VAT eller GST och, om ett TL har ett momssystem, kan registreringsnumret ändå inte kontrolleras genom VIES. För att kontrollera om K är beskattningsbar person i aktuellt TL kan S då begära att K visar upp ett sådant intyg från skattemyndighet där som används i samband med återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer enligt det trettonde direktivet (86/560/EEG) eller någon annan handling från en behörig myndighet i K:s land [art. 18.3 i den s.k. tillämpningsförfordningen, dvs. rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011]. Av betydelse för bedömningen av K:s status är även om tjänstens natur tyder på att tjänsten i fråga är en sådan tjänst som normalt används av en beskattningsbar person (prop. 2013/14:224 s. 65).

Om S omsätter tjänsten till en K som är beskattningsbar person, och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen även i sådant fall, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen av tjänsten i det andra EU-landet, förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag ska dessutom beaktas att S inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, vilket inte är fallet här eftersom S inte är utländsk beskattningsbar person, utan beskattningsbar person etablerad i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom har S, beträffande omsättning till beskattningsbar person etablerad i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS, eftersom S i ifrågavarande fall har sålt en tjänst *till* ett annat EU-land *och* omsättningen nollbeskattas här grund av att den, enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML), anses ske i det andra EU-landet, där K omfattas av omvänd skattskyldighet, förutsatt att tjänsten är skattepliktig där. Enligt SKV räcker det att stämma av i mervärdesskattedirektivet att omsättning av tjänsten omfattas obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153. Då kan S anta att det andra EU-landet inte har skatteplikt för tjänsten, varvid S inte anger omsättningen i PS [SKV:s ställningstagande av 2009-12-07, avsnitten 1 och 4 (dnr 131 805591-09/111)].

Eftersom det är fråga om försäljning av tjänster till annat EU-land, ska S, för de fall där K i det andra EU-landet omfattas av omvänd skattskyldighet, ange i fakturan till K uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” (11 kap. 8 § 13 ML). Enligt SKV är uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också godtagbar, men SKV framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land godtar uppgiften. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).



Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst som avses enligt huvudregel I till en K etablerad i SE, ska K erlägga beräknad utgående moms i SE för sitt förvärv av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om K är en beskattningsbar person. Detsamma gäller om K är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här eller om K är en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL. Omvänd skattskyldighet för den beskattningsbara personen K, i stället för att S ska beskattas för omsättningen här, förutsätter dessutom att K antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i SE eller har ett fast etableringsställe här och att tjänsten tillhandahålls detta eller, om K varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, att K är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);

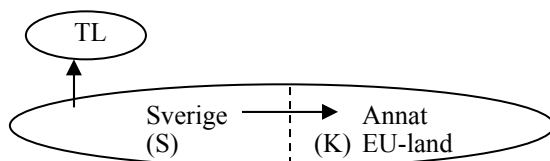
Huvudregel II lyder:

”En tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.”

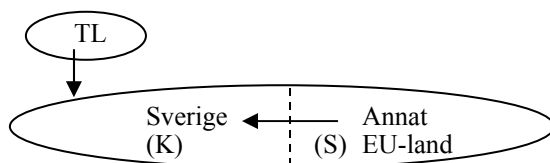
[5 kap. 6 § ML]

21 361 200 Kommentarer till huvudregel II



Om en beskattningsbar person (S) etablerad i SE omsätter en tjänst till en K som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, ska S redovisa utgående moms på omsättningen, oavsett om K är etablerad (bor etc.) i SE, annat EU-land eller TL. Däremot nollbeskattas omsättningen, om S har ett fast etableringsställe i annat EU-land eller TL från vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S, beträffande omsättning till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).



Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst till en K i SE, och K inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, betalar K den utländska moms som S debiterat på priset för tjänsten, vilket i vart fall gäller om det andra landet är ett annat EU-land, varvid det landets momssats tillämpas på omsättningen. Om S finns i ett TL, gäller det landets regler om skatteplikt etc., och K kan bli tvungen att betala VAT eller GST enligt dess regler, om tjänsten inte omfattas av exportregler e.d. där.

21 362 000 D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §

I 5 kap. 7-19 §§ anges undantag från att tillämpa de särskilda huvudreglerna I och II för att bestämma placeringen av omsättningen av en tjänst. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den, som nämnts [se ovan under 2)], sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln för omsättningsland, 5 kap. 1 § första st. (prop. 2009/10:15 s. 97).

Nedan ges först en genomgång i tur och ordning av undantagsreglerna i 7-18 §§ i 5 kap. och sedan av den särskilda regeln om placeringen av omsättning avseende s.k. resetjänst i 9 b kap. 4 §, varvid i vissa fall kommentarer också lämnas. Därefter återges 5 kap. 19 § som stipulerar undantag från 4-18 §§ i 5 kap. och från 9 b kap. 4 §. Beträffande kommentarerna till 7 och 8 §§ i 5 kap. baseras de på två exempel från förarbetena (prop. 2009/10:15 s. 97 och 98) vilka åskådliggör hur undantagsreglerna i 5 kap. tillämpas i förhållande till de båda särskilda huvudreglerna I och II (5 och 6 §§ i 5 kap.) och till den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML. Därvid behandlas de båda exemplen också utifrån den schematiska beskrivningen under 2) ovan av tillämpningen av den allmänna huvudregeln, de särskilda huvudreglerna och undantagen från dessa.

Avslutningsvis lämnas – under D2X – kommentarer särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, varvid förhållandet mellan 5 kap. 16 §, huvudregel I och de s.k. särskilda ordningarna för sådana tjänster beskrivs.

- ”En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om
 1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
 2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.”
[5 kap. 7 § ML]

21 362 110 Kommentarer till 5 kap. 7 § ML

Av 5 kap. 7 § ML följer att en förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är omsatt i Sverige om förmedlingstjänsten utförs för någon annans räkning och i dennes namn, och den underliggande omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet enligt ML (art. 46 i mervärdesskattedirektivet).

Om köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person, styr inte 5 kap. 7 § ML behandlingen av tjänsten när det gäller frågan om placeringen av omsättningen av den, eftersom undantagsregeln endast styr förmedlingstjänster i sin helhet när köparen inte är beskattningsbar person. I stället regleras nämnda fråga av huvudregel I (5 kap. 5 §), när köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person.

Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Nej.
- Är köparen av tjänsten en beskattningsbar person?
- Svar: Ja. Det medför att huvudregel I (5 kap. 5 §) gäller.

Om huvudregel I sålunda gäller, ska säljaren (S) av förmedlingstjänsten inte debitera och redovisa moms på omsättningen av tjänsten, om köparen (K) är etablerad utomlands (i annat EU-land eller TL). Om i stället K är etablerad i Sverige och S är utländsk beskattningsbar person (från annat EU-land eller TL), ska S inte redovisa utgående moms här, utan K omfattas av omvänd skattskyldighet i SE och ska redovisa beräknad utgående moms på förvärvet av förmedlingstjänsten.

Om köparen av förmedlingstjänsten i stället hade varit någon som inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, hade svaret i stället varit Ja på den första frågan. Då hade prövningen av frågan om omsättningens placering kunnat ske enligt följande:

- Placeras omsättningen av förmedlingstjänsten inom landet enligt tillämplig undantagsregel (5 kap. 7 §)?
- A) Ja, om förmedlingstjänsten avser en omsättning inom landet (Sverige). Det medför att S ska debitera och redovisa utgående moms på tillhandahållandet av förmedlingstjänsten till K. [För att 5 kap. 7 § ska vara tillämplig krävs enligt regeln att den omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet (Sverige) enligt ML.]
- B) Nej, om förmedlingstjänsten avser en omsättning utomlands (i annat EU-land eller TL). Det medför att förmedlingstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av förmedlingstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 7 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

I fall B kan det vara fråga om att förmedlingstjänsten som S tillhandahåller till K avser en omsättning som sker i t.ex. Finland, exempelvis kan det vara så att S till K tillhandahåller själva förmedlingen av en varuleverans i Finland som utförs av leverantören där till K. Eftersom 5 kap. 7 § ML uttömmande reglerar förmedlingstjänster när förvärvaren inte är en beskattningsbar person, är en sådan tjänst avseende en omsättning i t.ex. Finland omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Vidare har S, beträffande nollbeskattad förmedlingstjänst som består i förmedling av värdepapper eller av försäkring till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen tjänster enligt 3 kap. 9 § utom tredje st. 2 (finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder) och 3 kap. 10 § (försäkringstjänster). Förutsättningen är dock att förmedlingstjänsten i dessa fall har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

I sammanhanget får också nämnas att om en förmedlare i eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, ska han, enligt förarbetena, anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga (prop. 2009/10:15 s. 99), dvs. tjänsten som förmedlas i eget namn av mellanmannen ska anses omsatt både av honom själv och av hans huvudman. Lagstiftaren hänvisar till art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänster, och anger att den bestämmelsen motsvaras av 6 kap. 7 och 8 §§ ML. Här ska bara tilläggas att de särskilda momsmässiga mellanmansreglerna 6 kap. 7 och 8 §§ ML avser både varor och tjänster, och att art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet avser kommissionsavtal om köp eller försäljning av varor. Respektive av de båda reglerna, 6 kap. 7 och 8 §§ ML, har således två motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet (jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 653).

- ”En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.”
[5 kap. 8 § ML]

21 362 120 Kommentarer till 5 kap. 8 §

Av 5 kap. 8 § ML följer att en tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Regeln avser enligt sin ordalydelse samtliga fastighetstjänster med anknytning till fastigheter som är belägna i Sverige. Den styr således i sin helhet placeringen av omsättning av fastighetstjänster, dvs. såväl om köparen är beskattningsbar person som om köparen inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Med andra ord är inte vare sig huvudregel I eller huvudregel II tillämpliga på fastighetstjänster. Med en tjänst med anknytning till fastighet avses också bl.a. förmedling av fast egendom, dvs. fastighetsmäklartjänster (art. 47 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 99).

Om en fastighetstjänst avser en fastighet belägen utomlands (i annat EU-land eller TL, placeras omsättningen av tjänsten utomlands enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § ML). Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML i denna situation beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Ja, 5 kap. 8 §.
- Placeras omsättningen inom landet enligt 5 kap. 8 §?
- Svar: Nej. Det medför att fastighetstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av fastighetstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 8 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

Om en utländsk beskattningsbar person omsätter en fastighetstjänst som avses i 5 kap. 8 § ML inom landet, förvärvsbeskattas köparen av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om denne är momsregistrerad här (1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2009/10:15 s. 87; art. 196 i mervärdesskattedirektivet). Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för köpare, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).

För övrigt gäller inte omvänd skattskyldighet för fastighetstjänster enligt 1 kap. 2 § första st. 4 c:

- om tjänsten omfattas av regeln om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. eller
- om tjänsten omfattas av frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, m.m. enligt 3 kap. 3 § andra och tredje st. och 9 kap. ML.

Beträffande förhållandet mellan pkt 4 b och pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. kan följande sägas. Om den utländske beskattningsbara personen omsätter en byggtjänst enligt 4 b, kan den omfattas av 4 c, nämligen om köparen inte är en sådan byggtreprenör etc. som avses i 4 b, men som är momsregistrerad – t.ex. en konsultbyrå som köper fastighets-/byggtjänsten till sin egen kontorsbyggnad. Det blir således omvänd skattskyldighet hos förvärvaren, men inte såsom förvärv av byggtjänst (4 b) utan som förvärv av fastighetstjänst. Om en byggtjänst inte omfattas av 4 b, kan den sålunda omfattas av 4 c i stället och beskattningen blir densamma, men på annan grund (jfr prop. 2005/06:130 s. 67 och art. 199.1 a i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 2007/08:25 s. 220).⁴⁰

⁴⁰ Se mer om omvänd skattskyldighet avseende byggtjänster, 13 150 000.

- ”En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.”

[5 kap. 9 § ML]

- ”En unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med unionsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorterna är belägna i två skilda EU-länder.

Med avgångsorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.”

[5 kap. 10 § ML]

21 362 130 Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§

Först kommenteras nedan 9 § i sig:

- beträffande personbefordran enligt första st. och dess förhållande till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln för placeringen av omsättning; och
- angående ordalydelsen av andra st.;
- samt beträffande den särskilda regeln om brevbefordran i tredje st.

Därefter ges en översikt av hur 9 § första och andra st. och 10 §§ förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.).

21 362 131 5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran

Före den 1 januari 2010 återfanns motsvarande regel om internationell personbefordran i dåvarande 5 kap. 5 § första st., och då användes uttrycket *utförs i Sverige* i regeln. Genom att rådets direktiv 2008/8/EG genomfördes i ML den 1 januari 2010, enligt SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334, överfördes regeln till 5 kap. 9 § första st. och uttrycket ersattes med uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige*. Personbefordran direkt till eller från utlandet (annat EU-land eller TL) anses, med stöd av Sveriges anslutningsfördrag till EU, i sin helhet omsatta utomlands. Anslutningsfördragsregeln är införd i art. 380 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att Sverige får, på de villkor som gällde vid EU-anslutningen 1995, fortsätta tillämpa undantag från mervärdesbeskattning för bl.a. de tillhandahållanden som anges i mervärdesskattedirektivets bilaga X del B 10, där persontransport inklusive passagerarbagage etc. anges (prop. 2009/10:15 s. 102 och 103; se även prop. 2009/10:15 s. 98, prop. 2003/04:26 s. 66, prop. 1989/90:111 s. 98, prop.

1993/94:99 s. 174 och prop. 1994/95:57 s. 181). Emellertid visade det sig att ett fåtal transporttjänster som bör beskattas i Sverige föll utanför beskattningen på grund av den lydelse som 5 kap. 9 § första st. fick 2010, t.ex. persontransporttjänster i form av fisketurer som genomförs på både svenskt territorialvatten, dvs. i Sverige, och internationellt vatten. En sådan persontransporttjänst ansågs omsatt utomlands, varför lydelsen av lagrummet ändrades genom SFS 2010:1892 den 1 januari 2011 till den nuvarande lydelsen, dvs. uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige* ersattes då med uttrycket *inte till någon del genomförs i ett annat land* (prop. 2010/11:28 s. 53). Den ändrade lydelsen 2011 av 5 kap. 9 § första st. utsträcker dess tillämpningsområde något, genom att den således numer rymmer också sådana transporter som genomförs i Sverige och över internationellt vatten. Fortsatt gäller att om en persontransport till någon del genomförs i ett annat land (annat EU-land eller TL) är den omsatt utomlands och mervärdesbeskattas inte i Sverige, enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § första st. andra men. ML). Lagstiftaren understryker dock att den nya lydelsen av lagrummet inte påverkar varutransporttjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Dessa faller alltså under 5 kap. 5 §, dvs. under den här benämnda huvudregel I för tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Den ändrade lydelsen av 5 kap. 9 § första st. påverkar enligt lagstiftaren inte heller unionsinterna varutransporter som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan sådana transporter styrs av 5 kap. 10 §. Bestämmelsen i tredje st. av 5 kap. 9 § om befördran av brev påverkas inte heller av förändringen av lydelsen av 5 kap. 9 § första st., enligt lagstiftaren (prop. 2010/11:28 s. 65 och 66).

Om personbefördran som avses i 5 kap. 9 § första st. anses omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st., undantas sådan persontransporttjänst uttryckligen från ML:s regler om uppgifter i fakturor, enligt 11 kap. 2 § andra men. ML. Sådan omsättning omfattas sålunda enbart av de civilrättsliga faktureringsreglerna i BFL.

21 362 132 5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse

Genom SFS 2013:368 ändrades den 1 juli 2013 begreppet *näringsidkare* i 5 kap. 9 § andra st. till *beskattningsbar person*, vilket var en följd av att det unionsrättsliga begreppet *beskattningsbar person* infördes i 4 kap. 1 § ML (prop. 2012/13:124 s. 98).

21 362 133 5 kap. 9 § tredje st. – särskild regel om placeringen av omsättning bestående i brevbefördran

Lagrummet, som före den 1 januari 2010 återfanns i 5 kap. 5 § andra st., föreslogs bli utmönstrat i samband med de ändringar i ML som föranleddes av Sveriges EU-anslutning 1995 (prop. 1994/95:57 s. 98 och 99). Emellertid ansåg skatteutskottet att bestämmelsen kunde finnas kvar, med hänsyn till de överväganden som pågick inom EU beträffande den grundläggande frågan om behandlingen av postverksamhet i bolagsform. Ett slopande av moms på utrikes brev ansågs komplicera ett redan svårhanterligt system, och utskottet menade att momsen på brevbefördran till utlandet tillkommit i syfte att få till stånd en rimlig tillämpning av reglerna, där en mindre avvikelse från EU-rätten på denna punkt borde kunna tolereras av de övriga EU-länderna i avvaktan på klarare besked i nämnda grundläggande fråga (bet. 1994/95:SkU7 s. 76, 77 och 89).

I ett förhandsbesked anger Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) bl.a. att mervärdesskattedirektivet, utöver det särskilda undantaget från skatteplikt för det offentliga postväsendet i art. 132.1 a, saknar särskilda bestämmelser om brevbefordran samt att begreppet export inte definieras däri, men att dess sjätte kapitel, där art. 146 och 147 finns, har rubriken Undantag för export. I enlighet med huvudregel I, dvs. art. 44, är tjänsten brevbefordran omsatt utomlands, om beställaren är beskattningsbar person etablerad i annat EU-land eller TL. HFD ansåg dock att brevbefordran till TL utgör export och nollbeskattas trots att beställaren av brevbefordran är etablerad i Sverige, då HFD ansåg att art. 146.1 e inte kan tolkas så att den regeln endast omfattar tjänster i samband med att varor överläts mot vederlag. Undantag för export enligt art. 146.1 e ansågs således ha direkt effekt, och kan, vilket bör gälla oavsett beställarens status, åberopas av transportföretaget som utför brevbefordran till TL framför 5 kap. 19 § 2 ML (se nedan), där kravet för att en transporttjänst till TL ska anses som export är att tjänsten utförs i direkt samband med att varor överläts mot vederlag och exporteras till ett TL från Sverige eller ett annat EU-land. Dessutom noterade HFD att med undantaget från beskattning följer återbetalningsrätt för ingående moms enligt art. 169 b) i mervärdesskattedirektivet (HFD 2011 ref. 87). En konklusion blir således att om beställaren av en brevbefordran från Sverige till utlandet inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. privatperson) och transportföretaget är etablerat i Sverige, borde moms på sådan brevbefordran kunna genomdrivas mot transportföretagets vilja enbart när destinationen är ett annat EU-land (jfr huvudregel II – dvs. art. 45 i mervärdesskattedirektivet).

21 362 134 Översikt avseende hur 9 § första och andra st., och 10 § förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.)

Persontransporttjänster (personbefordran) respektive *varutransporttjänster* omfattas av 5 kap. 9 § första och andra st. och 10 §, medan placeringen av en omsättning av en s.k. resetjänst bestäms av 9 b kap. 4 § jämförd med 5 kap. 1 § första och andra st. ML. En *resetjänst* är något annat än enbart försäljning av personbefordran: Omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn i och för sig tillhandahåller kunder reseprestationer, men använder för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, underentreprenörer såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten. Med resebyrå avses även researrangör [9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62 – se även nedan och ovan under 2) ang. placeringen av omsättning av en resetjänst]. Här behandlas enbart persontransporttjänster (personbefordran) och varutransporttjänster, varvid följande översiktliga beskrivning lämnas.

Persontransporttjänst till eller från utlandet: Omsättning av sådan tjänst placeras, som nämnts, utomlands, oavsett kundens status (beskattningsbar person eller privatperson) och oavsett om med utland avses annat EU-land eller TL (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Beträffande *varutransporttjänster* anses:

- a) beträffande unionsintern sådan (varutransport mellan två EU-länder), där kunden inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), omsättningen ske i Sverige, om avgångsorten för varutransporten är

Sverige (5 kap. 10 § första st. ML; art. 50 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105), medan den placeras utomlands, om avgångsorten ligger i ett annat EU-land (5 kap. 1 § första st. andra men. ML);

- b) beträffande unionsintern varutransporttjänst där kunden i stället är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige (5 kap. 5 § första st. ML), medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105) eller i och för sig har fast etableringsställe i Sverige, men tjänsten tillhandahålls dennes etableringsställe utomlands (5 kap. 5 § andra st. ML);
- c) beträffande varutransport inom Sverige *eller* mellan Sverige och TL, där kunden i dessa fall är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige, medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 §, 5 kap. 9 § andra st. och 5 kap. 1 § första st. ML);
- d) beträffande varutransport inom Sverige, där kunden i stället är t.ex. en privatperson (dvs. inte beskattningsbar person), omsättningen ske i Sverige, oavsett var kunden bor etc. (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. första men. ML); och
- e) beträffande varutransporter mellan Sverige och TL, där kunden är t.ex. en privatperson, omsättningen ske utomlands (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

I sammanhanget får nämnas särskilt beträffande *förmedlingstjänster* som avser transporttjänster, dvs. företag som tillhandahåller godsförmedling eller som i annans namn förmedlar persontransport (dvs. ej resetjänster), bestäms placeringen av omsättningen enligt 5 kap. 5 § (art. 44 i mervärdesskattedirektivet eller 5 kap. 7 § ML (art. 46 i mervärdesskattedirektivet [prop. 2009/10:15 s. 103 och 106 – se Kommentarer till 5 kap. 7 §]).

- ”Tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller en aktivitet som är

1. kulturell,
 2. konstnärlig,
 3. idrottslig,
 4. vetenskaplig,
 5. pedagogisk,
 6. av underhållningskaraktär, eller
 7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”
- [5 kap. 11 § ML]

21 362 140 Kommentar till 5 kap. 11 § 5

Pedagogiska aktiviteter och utbildning har samma tillämpningsområde, enligt lagstiftaren. Om t.ex. ett seminarium innebär att undervisning bedrivs, utgör det en pedagogisk aktivitet (Lagrådsremissen den 19 augusti 2009, s. 104, avseende prop. 2009/10:15).

- ”En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

1. kulturella,
2. konstnärliga,
3. idrottsliga,
4. vetenskapliga,
5. pedagogiska,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”

[5 kap. 11 a § ML]

- ”Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.”

[5 kap. 12 § ML]

21 362 150 Kommentar till 5 kap. 12 §

Enligt förarbetena innefattar uttrycket *arbeten på* bl.a. kontroll och analys av varor som är lös egendom (prop. 2009/10:15 s. 108; se även art. 54.2 b i mervärdesskattedirektivet).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 1 § tredje stycket eller 14 §.”

[5 kap. 13 § ML]

21 362 160 Kommentar till 5 kap. 13 §

Beträffande distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster är det, enligt förarbetena, i huvudsak en fråga om *var* tjänsten tillhandahålls. Restaurangtjänsten tillhandahålls i säljarens lokal – restaurangen – medan cateringtjänsten tillhandahålls i kundens lokal eller annan plats som kunden anvisar. Angående frågan om bestämning av omsättningsland gäller emellertid att båda slagen av tjänster regleras på samma sätt, dvs. omsättningen anses ske där tjänsterna fysiskt utförs (prop. 2009/10:15 s. 109; art. 55 i mervärdesskattedirektivet). Se dock 5 kap. 14 § ML beträffande ifrågasvarande slag av tjänster när de utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs i EU: Om avgångsorten är Sverige, anses tjänsten omsatt i Sverige (prop. 2009/10:15 s. 112).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Vid tillämpningen av första stycket gäller vad som föreskrivs i 2 b § andra till femte styckena.”

[5 kap. 14 § ML]

- ”En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst

1. 30 dagar, eller
2. 90 dagar, när det gäller fartyg.”

[5 kap. 15 § ML]

21 362 170 Kommentarer till 5 kap. 15 §

I detta sammanhang är inte definitionen av nya transportmedel i 1 kap. 13 a § ML tillämplig. Med transportmedel förstås här i stället farkoster och anordningar som normalt används för transport av personer eller föremål mellan olika platser, vilket gäller oavsett om de är motordrivna eller inte. Exempel på transportmedel i förevarande fall är bilar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbrukstraktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Emellertid framhålls särskilt i förarbetena att containrar inte utgör transportmedel. Beträffande huruvida hyresperioden utgör korttidsuthyrning är hyresavtalet en utgångspunkt, men ger bara en presumtion. Avgörande för bedömningen är i stället ytterst de faktiska förhållandena (prop. 2009/10:15 s. 115; art. 56 i mervärdesskattedirektivet).

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § och förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En uthyrningstjänst enligt första stycket är dock omsatt utomlands, om

1. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EU-land än Sverige, och
2. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EU-landet och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.”

[5 kap. 15 a § ML]

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § är omsatt inom landet, om

1. den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person,
2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren av tjänsten i Sverige, och
3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.”

[5 kap. 15 b § ML]

- ”Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet, om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Med *telekommunikationstjänster* avses tjänster för

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller
2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. programvara och uppdatering av denna,
3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och
5. distansundervisning.”

[5 kap. 16 § TL]

- Följande tjänster som anges i katalogen nedan är omsatta utomlands, om de tillhandahålls från Sverige av en beskattningsbar person och köparen inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett TL:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister och revisorer och andra liknande tjänster samt databehandling och tillhandahållande av information,
4. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
5. tillhandahållande av arbetskraft,
6. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
7. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
8. tillträde till och överföring eller distribution genom
 - a) ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,
 - b) ett system för el, eller
 - c) ett nät för värme eller kyla,
9. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

Tjänster som enligt föregående st. med pkt 1-9 är omsatta utomlands ska dock anses vara omsatta inom landet, om de faktiskt används och utnyttjas i Sverige.

[5 kap. 17 § ML]

21 362 180 Kommentarer till 5 kap. 17 §

Enligt förarbetena avser de tjänster som avses i pkt 3 (rådgivare etc.) i katalogen inte yrkena som sådana, utan det som avses är de tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för de uppräknade yrkena. Angående uttrycket *andra liknande tjänster* anses det inte åsyfta några gemensamma

beståndsdelar för de heterogena verksamheter som uppräknas, utan vad som avses är tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig. Vidare ska en tjänst anses som liknande med en av de nämnda verksamheterna när båda har samma syfte (prop. 2013/14:224 s. 133 och 134). Beträffande vad som avses med *faktiskt används och utnyttjas i Sverige* anges i förarbetena att tjänster som ett svenskt företag tillhandahåller en privatperson bosatt i ett TL ska beskattas i Sverige om de faktiskt används och utnyttjas här, varvid följande exempel ges: Ett svenskt nätföretags distribution av el till och för förbrukning i en sommarstuga i Sverige som ägs av en privatperson bosatt i Norge beskattas i Sverige (prop. 2013/14:224 s. 134).

Omfattningen av principen om nollbeskattning avseende export är, som nämnts [se ovan under 1) ang. Export av varor till TL], begränsad för tjänster jämfört med för varor. Emellertid innebär katalogen i 5 kap. 17 § av tjänster som nollbeskattas när de tillhandahålls t.ex. en privatperson i ett TL ändå att nollbeskattningen för export av tjänst till konsument är omfattande i praktiken. Det följer av att tjänsterna i katalogen är typiska tjänster som en privatperson kan tänkas förvärva från ett annat land än hemlandet och att tolkningen av omfattningen av vissa av kategorierna av tjänster i pkt 3 i katalogen öppnas upp genom uttrycket *andra liknande tjänster* samt av att pkt 1 angående rättigheter inte är uttömmande utan *liknande rättigheter* till de däri uppräknade också omfattas. Från äldre rätt kan också – beträffande omfattningen av uttrycket konsultbyråer i pkt 3 – att det tidigare använda begreppet konsulttjänster var vittomfattande i sig, eftersom konsulttjänster anses utgöra utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse (prop. 1989/90:111 s. 105). Vidare mervärdesbeskattas inte heller i Sverige omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner (konsument) i utlandet (enligt 5 kap. 16 § jämförd med den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML – jfr D2X).

- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses, som nämnts [se ovan under 1)], tjänsterna omsatta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige. [5 kap. 18 § ML]

21 362 190 Kommentar till 5 kap. 18 §

I detta fall med en tillhandahållare från TL, som har en köpare av tjänsterna i Sverige som inte är beskattningsbar person, ska, som nämnts [se ovan under 1)], tillhandahållaren redovisa svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).

- Beträffande placeringen av omsättningen av en s.k. resetjänst enligt 9 b kap. 4 § ML gäller, som nämnts [se ovan under 2) ang. Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.], följande:

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § *första st.* ML; art. 307 i mervärdesskattedirektiv; prop. 2009/10:15 s. 121). Då ska resebyrån redovisa moms på omsättningen enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB) i 9 b kap. ML (9 b kap. 1 § ML), om inte resenären (köparen av resetjänsten) är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller

återbetalning av ingående moms, varvid resebyrån kan välja att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML avseende omsättningen i stället för VMB (9 b kap. 6 § ML).

- Dock sker omsättningen utomlands – varvid VMB-momsen blir noll – om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § **andra st.** första men. ML).
- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § **andra st.** andra men. ML).
[9 b kap. 4 § ML]

21 362 200 Kommentarer till 9 b kap. 4 §

En *resetjänst* är, som nämnts, mer än bara försäljning av personbefordran [se Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§]. En omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn tillhandahåller kunder reseprestationer, men upphandlar för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten, och med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62). VMB för resebyråer fungerar så att resebyrån för omsättning av resetjänster ska redovisa svensk VMB-moms på omsättningen av resetjänsten, om resebyrån har sitt kontor e.d. i Sverige. Resebyrån har inte rätt till avdrag eller återbetalning för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 3 § ML). I stället för att behöva bedöma dessa underliggande prestationer till resetjänsten skulle placeras ska resebyrån enbart redovisa utgående moms på vinstmarginalen, vilken utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för just varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo, såsom persontransport och hotellrum. Beskattningsunderlaget blir således resebyråns marginal (9 b kap. 2 § ML). För sammanhanget får noteras att resebyrån har avdragsrätt för ingående moms på andra kostnader, dvs. på s.k. overheadkostnader såsom bokförings-, revisions- och administrationsutgifter.

Med en resenär som är beskattningsbar person med verksamhet som medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms avses en sådan person som är skatteinlämning momsmässigt, och är avdrags- eller återbetalningsberättigad i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML, eller som är utländsk beskattningsbar person. I sistnämnda hänseende kan resenärens verksamhet, förutsatt att denne inte har omsatt varor eller tjänster i Sverige under aktuell återbetalningsperiod, vara återbetalningsberättigande enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, 10 kap. 1-3 §§ och 19 kap. 24 § ML (se även 19 kap. 1 och 2 §§ ML och 5-9 §§ MF; och dessutom rådets direktiv 2008/9/EG om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt mervärdesskattedirektivet av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat samt 19 kap. 22 § ML och rådets

trettonde direktiv 86/560/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium).

Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML anges i 11 kap. 8 § 15 ML att fakturan till resenären ska innehålla uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.
[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5]

21 362 300 Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 §

Även om en omsättning av en tjänst anses ske inom landet enligt 5 kap. 4-18 §§ eller 9 b kap. 4 §, kan omsättningen ändå anses ske utomlands enligt 5 kap. 19 § ML (5 kap. 1 § andra st. ML). Ovan har redan särskilt berörts att 5 kap. 19 § 4 utvidgar omfattningen av de situationer då omsättningen av en resetjänst anses ske utomlands i förhållande till vad som gäller enligt 9 b kap. 4 § första st. (se 9 b kap. 4 § andra st. och hänvisningar där till 5 kap. 19 § 4 ML). På samma sätt utvidgar samtliga regler i 5 kap. 19 § omfattningen av de fall då omsättning av en tjänst anses ske i förhållande till 5 kap. 4-18 §§ ML. Sålunda är det av intresse att beakta 5 kap. 19 § ML (prop. 2009/10:15 s. 120-122), som har följande lydelse:

- ”En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om
 1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,
 2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med
 - a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,
 - b) import av varor som omfattas av
 - 9 c kap. 1 §, eller
 - ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,
 - c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna
 - förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller
 - när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller
 - d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av art. 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,
 3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någons räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EU antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och
 5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.”
- [5 kap. 19 § ML]

21 363 000 D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

21 363 100 Huvudregel I (5 kap. 5 §)

Om köparen av en tjänst som avses i 5 kap. 16 § ML – telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster – är en beskattningsbar person, omfattas tjänsten inte av den undantagsregeln, utan av huvudregel I (5 kap. 5 §) för bedömningen av placeringen av omsättningen av tjänsten, varvid följande gäller.

- Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst av ifrågavarande slag till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.
- Om S omsätter tjänsten till en sådan K som nämnts och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

21 363 200 Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna

21 363 210 5 kap. 16 §

Om K är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av ifrågavarande slag av tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna. Följande gäller beträffande 5 kap. 16 § och de särskilda ordningarna.

Om K exempelvis är en privatperson och bosatt i SE, anses S – enligt 5 kap. 16 § – omsätta sådan tjänst i SE och ska redovisa utgående moms.

Om en sådan K inte är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i SE, anses omsättningen av tjänsten ha ägt rum utomlands, varvid svensk moms inte redovisas av S, oavsett om konsumtionsstaten är ett annat EU-land eller ett TL (jfr 5 kap. 16 §, som i så fall inte placerar omsättningen i SE, varför omsättningen placeras utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

För övrigt får nämnas att om en tjänst tillhandahålls via elektronisk post, ska det i sig inte innebära att tjänsten är en sådan elektronisk tjänst som avses i 5 kap. 16 § tredje st. ML (18 c § MF; bilaga II i mervärdesskattedirektivet; prop. 2013/14:224 s. 133).

21 363 220 De särskilda ordningarna

Om S och K är etablerade i olika länder, kan S – under vissa förutsättningar – välja att tillämpa särskilda ordningar i stället för allmänna bestämmelser för redovisning av moms inom EU avseende ifrågavarande slag av tjänster. De särskilda ordningarna är:

- tredjelandsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett TL (inte etablerad inom EU) och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson); och
- unionsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett EU-land och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett annat EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson).

Schematiskt kan de fall då S kan ansöka hos SKV om att tillämpa de särskilda ordningarna i SE, och i så fall vilken av dem, beskrivas enligt följande:

Förutsättningar		Tillämplig särskild ordning	
K, t.ex. privatperson bosatt i annat EU-land	S etablerad i SE	Unionsordningen	(SE identifieringsstat)
K, t.ex. privatperson bosatt i SE	S etablerad i TL.	Tredjelandsordningen	(SE identifieringsstat)
Undantag: Om S redan är momsregistrerad på annan grund i SE (dvs. för annan omsättning än avseende ifrågavarande slag av tjänster), kan S inte tillämpa någon av de särskilda ordningarna, utan tillämpar bara de allmänna reglerna i ML.			

21 363 230 Kommentarer till de särskilda ordningarna⁴¹

Grundtanken med de särskilda ordningarna är att beskattningen ska ske i konsumtionsstaten, dvs. i det EU-land där köpare som inte är en beskattningsbar person (dvs. framför allt en privatperson), och som förvärvar ifrågavarande slag av tjänster, är bosatt.

Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i TL, och önskar tillämpa tredjelandsordningen här, ansöker S hos SKV på elektronisk väg om att erhålla ett s.k. identifieringsbeslut, varvid sådant beslut innebär att SE blir den s.k. identifieringsstaten. Detsamma gäller om S är en beskattningsbar person etablerad i SE med kunder som är privatpersoner boende i annat EU-land, varvid S ansöker hos SKV om att tillämpa unionsordningen. Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i annat EU-land med kunder som är privatpersoner boende i SE, kan S ansöka hos skattemyndighet i sitt hemland om att tillämpa unionsordningen.

Om det är möjligt för S att välja någon av de båda särskilda ordningarna och så sker, tillämpas den, när ansökan ska lämnas till SKV, i stället för att S momsregistrerar sig i SE enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL. De särskilda ordningarna regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Förfarandet för de särskilda ordningarna styrs i vissa delar – till skillnad från de allmänna reglerna i ML och SFL – av den s.k. tillämpningsförfordningen, dvs. av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, som är direkt tillämplig i SE och därför inte kommer att implementeras i ML eller SFL. Om konsumtionsstaten är ett annat EU-

⁴¹ Se även Forssén 2015 (2) s. 59-61.

land än SE, vidarebefordrar SKV deklarationsuppgifter och betalning av momsen till konsumtionsstaten.

Om S har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV, redovisar S moms avseende omsättning av ifrågavarande slag av tjänster till privatpersoner etc. i en särskild mervärdesskattedeclaration som lämnas till SKV på elektronisk väg. En sådan särskild mervärdesskattedeclaration ska ha kommit in till SKV senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, varvid redovisad moms samtidigt ska ha betalats genom insättning i euro på SKV:s konto för inbetalningar som görs enligt de särskilda ordningarna. Följande får också i korthet nämnas:

- Om den beskattningsbara personen redan har ett annat EU-land som identifieringsstat kan denne inte också ha SE som identifieringsstat. Det gäller för såväl tredjelandsordningen som unionsordningen.
- Om ett företag har sitt säte i ett EU-land, och således unionsordningen kan aktualiseras, ska detta land vara identifieringsstat.
- Tredjelandsordningen innebär att även om tillhandahållare etablerad utanför EU omsätter tjänster till privatpersoner etc. i flera EU-länder kan denne välja att ha endast ett land som kontaktpunkt inom EU och momsregistrera sig där. Om vederbörande väljer SE, finns det inget krav på omsättning i SE som konsumtionsstat, utan omsättningen kan också ha skett i något annat EU-land.
- En beskattningsbar person kan bli utesluten från en särskild ordning. Denne kan t.ex. få sitt identifieringsbeslut återkallat till följd av att ständigt ha brutit mot reglerna i en särskild ordning
- En beskattningsbar person är bunden under viss tid av sitt val av identifieringsstat. Den tiden är, för tredjelandsordningen, två kalenderkvartal från och med dagen för valet att upphöra med att använda den särskilda ordningen samt, för unionsordningen, det aktuella kalenderår varunder identifieringsbeslutet om att använda den särskilda ordningen fattades och de två närmast följande kalenderåren.
- För den som har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV (dvs. SE är identifieringsstat) eller från myndighet i annat EU-land är dokumentationsskyldig, och ska, genom att se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet, ha så detaljerade räkenskaper att SKV kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeclaration eller en motsvarande deklamation som lämnats i ett annat EU-land är korrekt.

[Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (enligt SFS 2014:942, prop. 2013/14:224 s. 73-75, 95-96, 132 och 140-153), 2 kap. 4 § SFL (enligt SFS 2014:943), förordning (EU) nr 282/2011, art. 357-369 och 369a-369k i mervärdesskattedirektivet och rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011].

Enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 gäller från och med 2015 vissa presumtioner angående var köparen av ifrågavarande slag av tjänster är etablerad. SKV sammanfattar dessa presumtioner enligt följande i sitt ställningstagande 2014-11-13 (dnr 131 622690-14/111):

Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls till en icke beskattningsbar person ska anses omsatta inom landet om köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. För att avgöra var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas noterar SKV att vissa presumtioner har införts som innebär följande.

- Om tillhandahållandet kräver att köparen är fysiskt närvarande på en specifik plats för att det ska kunna bli ett tillhandahållande presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på denna plats.
- Om en tjänst säljs via en fast marklinje presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där den fasta marklinjen är installerad.
- Om en tjänst säljs via ett mobilt nät presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i det land som identifieras genom det mobila landsnumret för det SIM-kort som används när tjänsterna tas emot.
- Om en tjänst kräver en dekoder eller liknande anordning presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där dekodern eller liknande anordningen finns eller, om den platsen inte är känd, den plats dit programkortet skickas för att användas där.
- Om någon av ovan angivna presumtioner inte kan tillämpas presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som identifieras som sådan av säljaren med hjälp av två icke motstridiga bevishandlingar.

SKV noterar också att det finns möjlighet för säljaren att motbevisa de olika presumtionerna om det finns information som kan användas för att fastställa köparens faktiska plats. SKV avslutar sin sammanfattning med att SKV också har möjlighet att motbevisa en presumtion när det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från säljarens sida.

Den som redovisar svensk moms för ifrågavarande slag av tjänster genom tredjelandsordningen eller unionsordningen har inte avdragsrätt för ingående moms. I stället kan ingående moms som betalats i SE för verksamheter som omfattas av dessa ordningar återfås efter ansökan. För återbetalning av sådan ingående moms får den som omfattas av tredjelandsordningen tillämpa reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer. För den som omfattas av unionsordningen sker ansökan om och återbetalning av ingående moms erlagd i SE genom det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer vilka inte är etablerade i det återbetalande EU-landet men i annat EU-land. Ansökan ska göras till SKV genom den för ändamålet inrättade elektroniska portalen i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad [8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 1 och 30 §§ ML (enligt SFS 2014:940); prop. 2013/14:224 s. 135-139]. Om den som tillämpar unionsordningen är eller ska vara momsregistrerad i SE för annan verksamhet, t.ex. till följd av distansförsäljning av varor hit [se AA2 c)], bestäms avdrags- eller återbetalningsrätt i stället av de allmänna bestämmelserna i ML och momsdeklaration lämnas enligt SFL även för förvärv för att skapa ifrågavarande slag av tjänster (prop. 2013/14:224 s. 135).

Vidare gäller särskilt angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här, dvs. i konsumtionsstaten SE [1 kap. 2 § första st. 1 a ML (enligt SFS 2014:941), prop. 2013/14:224 s. 83, 139 och 140].

För övrigt får nämnas att SKV, med anledning av reglerna om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, har infört en ny e-tjänst för att underlätta redovisningen av moms för företag som kan och önskar välja att tillämpa dessa ordningar. Tjänsten är frivillig och kallas *Mini One Stop Shop* (MOSS) eller MOSS (VoeS), där VoeS står för VAT on e-services. Den tidigare tjänsten VoeS ersätts den 1 januari 2015 av MOSS (Voes), och återfinns på www.skatteverket.se. Det är säljaren som ansvarar för att redovisa och betala momsen på tjänsterna [www.skatteverket.se; prop. 2013/14:224 s. 74].

Det är dessutom av praktiskt intresse bl.a. i förevarande sammanhang att EU-kommissionen tillhandahåller tjänsten *VIES-on-Internet* på www.europa.eu, där det går att kontrollera om en köpare av ifrågavarande slag av tjänster är momsregistrerad, och därmed själv ska betala momsen för sitt förvärv av tjänst (prop. 2002/03:77 s. 47; prop. 2013/14:224 s. 65). I sådant fall aktualiseras således inte de särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, utan de allmänna reglerna i ML och SFL gäller.

**30 000 000 SEKTION 3 – FORMELLA REGLER OCH
REDOVISNINGSREGLER OM MOMS⁴²**

⁴² Se även Forssén 2015 (2) s. 15 samt Forssén 2015 (3).

31 000 000 Registreringsskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms

31 100 000 Registreringsskyldighet till moms

Regler om att i princip samtliga som är skattskyldiga enligt ML ska momsregistrera sig infördes vid Sveriges EU-inträde 1995, eftersom EU:s kontrollsystem kräver det (prop. 1994/95:57 s. 91 och 92; prop. 1996/97:100 Del 1 s. 528). Den som är skattskyldig enligt ML ska momsregistrera sig hos Skatteverket (SKV) och lämna momsdeklarationer dit, om sådan skyldighet uppkommer på grund av att vederbörande gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet. Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeklaration till SKV [7 kap. 1 § första st. 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL; 2 a kap. 3 § första st. 1 och 2 ML samt 26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL – jfr AA3 och även AA2 b), dvs. 21 313 000 och 21 312 000]. En utländsk beskattningsbar person gör inte omsättningar i Sverige för vilka denne blir skattskyldig här. I annat fall skulle denne inte längre ha karaktären av utländsk beskattningsbar person, utan betraktas momsmässigt som skatteinlämning och omfattas av registreringskyldighet, även om omsättningen inom landet endast vore en tillfällig, enstaka omsättning. En utländsk beskattningsbar person kan dock ha momsutgifter i Sverige, trots att denne inte gör omsättningar i Sverige – t.ex. om vederbörande bor på hotell, besöker utställningar och mässor i Sverige etc. Den utländska beskattningsbara personen får då vända sig till SKV med en ansökan om återbetalning av ingående moms: enligt 19 kap. 1 § första st. ML, om denne är etablerad i annat EU-land; och enligt 19 kap. 22 § ML, om vederbörande är etablerad i tredje land. Om en beskattningsbar person gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms, trots att skyldighet att redovisa utgående moms för omsättningarna inte föreligger, måste denne momsregistrera sig – för att på vanligt sätt kunna utöva den rätten i en momsdeklaration (7 kap. 1 § första st. 4 SFL).

Vidare är den som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML registreringskyldig, dvs. utländsk beskattningsbar person vars UIF undantas från skatteplikt om rätt till återbetalning av momsen ändå föreligger enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer (7 kap. 1 § första st. 5 SFL).

Ett specialfall av registreringskyldighet föreligger för utländsk beskattningsbar person från annat EU-land, nämligen om vederbörande har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, men denne

varken har det elektroniska förfarandet för återbetalning enligt unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet att tillgå för att utöva den rätten (7 kap. 1 § första st. 6 SFL; prop. 2009/10:15 s. 200, 201 och 232).

Vidare är en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige registreringskyldig också när denne omsätter tjänst för vilken köpare i annat EU-land är skattskyldig, dvs. omfattas av omvänd skattskyldighet (7 kap. 1 § första st. 7 SFL; prop. 2009/10:15 s. 123, 124 och 232).

För övrigt finns även en särskild regel om registreringskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen 7 kap. 1 § första st. 8 SFL, vilket anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig (prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718).

31 200 000 Fakturerings- och dokumentationsskyldighet

31 210 000 Förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt

De skatterättsliga reglerna om fakturerings- och dokumentationsskyldighet återfinns framför allt i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

- Faktureringsreglerna i 11 kap. ML och MF baseras på EU:s faktureringsdirektiv 2010/45/EU, som har ersatt det tidigare faktureringsdirektivet 2001/115/EG.
- I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet, återfinns faktureringsreglerna i art.217-240.
- Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013.

För övrigt utfärdar SKV bl.a. s.k. ställningstaganden om faktureringsreglerna.

Innan framställningen fortsätter med bl.a. frågorna om **vem** som är faktureringskyldig, i **vilka** situationer skyldigheten uppkommer och **hur** den ska fullgöras samt **när** faktureringskyldigheten ska fullgöras och **vad** fakturan ska innehålla, beskrivs här översiktligt hur begreppen

skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt enligt ML förhåller sig till varandra.

En beskattningsbar person⁴³ blir *skattskyldig*, enligt huvudregeln därom, vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är *skattepliktig* och görs av den beskattningsbara personen i denna egenskap.⁴⁴ Skattskyldigheten innebär att vederbörande är skyldig att redovisa utgående moms till staten bl.a. för en sådan omsättning.⁴⁵ Reglerna om *redovisningsskyldighet* återfinns i 13 kap. ML, och de är oberoende av om faktureringskyldighet inträtt. *Faktureringskyldigheten* bestäms i 11 kap. 1 § ML, och enligt huvudregeln i första st. i lagrummet uppkommer den skyldigheten för omsättning av varor eller tjänster som den beskattningsbara personen gör till en annan beskattningsbar person.

- Faktureringskyldighetens uppkomst är således inte beroende av att aktuell omsättning ska vara skattepliktig (enligt 3 kap. ML). Faktureringskyldighet kan också avse omsättningar som inte leder till skyldighet att redovisa utgående moms (skattskyldighet).
- Om skattskyldighet uppkommit, kan redovisningsskyldighet ha uppkommit för den beskattningsbara personen även om faktureringskyldigheten inte har inträtt, eftersom faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande.⁴⁶ Redovisningsskyldigheten för utgående moms uppkommer – oavsett om faktura utfärdats eller inte – för den redovisningsperiod under vilken omsättningen som föranlett skattskyldighet har eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed, enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML. Är det fråga om förskott eller a conto avseende beställd vara eller tjänst, uppkommer redovisningsskyldigheten redan för den redovisningsperiod under vilken den beskattningsbara personen har tagit emot förskotts- eller a conto-betalningen.⁴⁷
- I 31 230 000 anges vissa fall där ML särskilt stipulerar en tidsgräns för fakturas utfärdande.

Faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt bokföringslagen

⁴³ Se 4 kap. 1 § första st. ML.

⁴⁴ Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML.

⁴⁵ Se 1 kap. 8 § första st. ML.

⁴⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

⁴⁷ Se 13 kap. 6 § 3 och 1 kap. 3 § andra st. första men. ML.

(1999:1078), BFL, på redovisningen av utgående och ingående moms i ett företags verksamhet.

Tillämpningsområdet för de särskilda faktureringsreglerna enligt 11 kap. ML bestäms enligt följande:

11 kap. 12 § ”Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.

Första stycket gäller dock inte om

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och
2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.⁴⁸

11 kap. 13 § ”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i rådets direktiv 2006/112/EG anses ha gjorts i ett annat EU-land, om

1. säljaren
 - a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,
 - b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller
 - c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här,
2. säljaren inte är etablerad i det EU-land där omsättningen anses ha gjorts eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i omsättningen, och
3. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Första stycket gäller inte i de fall faktura utfärdas av köparen.⁴⁹

11 kap. 14 § ”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster utanför EU som utgör export enligt 1 kap. 10 §, om säljaren

1. har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,
2. har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller
3. varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här.⁵⁰

I 31 241 000 anges definitionen av faktura enligt ML. Innehavet av ett momsberande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är enligt bevisregeln 8 kap. 5 § ML en förutsättning för att den skattskyldige ska kunna utöva *avdragsrätt* för

⁴⁸ Se 11 kap. 12 § ML.

⁴⁹ Se 11 kap. 13 § ML.

⁵⁰ Se 11 kap. 14 § ML.

en i underlaget – fakturan – debiterad ingående moms.⁵¹ EU-domstolen har uttalat att villkoret om innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.⁵²

Bevisregeln 8 kap. 5 § ML har sin motsvarighet i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet. I enlighet med EU-domstolens praxis tillgodoser kravet på innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, ett av de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet. Det syftet är att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och SKV:s kontroll därav.⁵³ Innehållskraven avseende en faktura enligt ML anges i huvudregeln 11 kap. 8 § ML. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är art. 226.

För sammanhanget får nämnas att begreppet beskattningsbar person från huvudregeln därom i art. 9.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet – implementerades i 4 kap. 1 § ML, beträffande skattesubjektet, och i 11 kap. ML, beträffande faktureringskyldig, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Därmed frikopplades bestämningen av skattesubjektet från inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och begreppet näringsverksamhet däri. Faktureringskyldigheten var inte kopplad till IL, och reformen innebar bara för den skyldigheten att begreppet näringsidkare ersattes med just beskattningsbar person, så att ML numer a konsekvent använder det begreppet för bestämningen av skattesubjektet och av vem som är faktureringskyldig. Emellertid används alltjämt begreppet skattskyldig i huvudregeln för att bestämma uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, 8 kap. 3 § första st. ML: ”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.” Det medför följande problematik:

Att huvudregeln om avdragsrättens uppkomst, 8 kap. 3 § första st. ML, innehåller skattskyldighetsbegreppet som ett nödvändigt rekvisit, jämte det förhållandet att 10 kap. 9 § ML stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan tolkas på så sätt att det krävs att skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Det är inte

⁵¹ Se art. 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, prop. 1994/95:57 s. 136, prop. 2003/04:26 s. 30, 31, 69 och 70.

⁵² Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), där hänvisning också sker till pkt 24 i EU-målet C-85/95 (Reisdorf) och till pkt 17 i EU-målet C-141/96 (Langhorst).

⁵³ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel).

förenligt med EU-domstolens praxis, av vilken det följer att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten. Avsikten att skapa sådan omsättning avgör i stället avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln i mervärdesskattedirektivet därom, art. 168 a).⁵⁴ Mot bakgrund av nyss beskriven praxis hos EU-domstolen är för övrigt 10 kap. 9 § obsolet i sig, och bör utmönstras ur ML.⁵⁵ Den nu beskrivna problematiken berördes inte ens i förarbetena till reformen enligt SFS 2013:368.⁵⁶

31 220 000 Vem som är faktureringskyldig, i vilka situationer skyldigheten uppkommer och hur den ska fullgöras

31 221 000 Allmänt om vem som är faktureringskyldig enligt ML

Den som är bokföringskyldig enligt BFL är skyldig att upprätta verifikationer och bokföra affärshändelser enligt BFL. Den som är faktureringskyldig enligt ML är ansvarig för utfärdande av fakturor som uppfyller de särskilda innehållskraven enligt ML, vilka går utöver BFL:s krav på innehåll i verifikationer. Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML den 1 januari 2013, och den 1 juli 2013 implementerades mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person i ML, varvid det för faktureringsreglerna innebar att begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person (se 31 210 000).

Om faktureringskyldighet föreligger enligt 11 kap. 1 § ML, gäller den omsättningar av varor eller tjänster oavsett om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. Det är bara om undantag särskilt stipuleras i 11 kap. 2 § ML – för vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML – som faktureringskyldighet inte föreligger därvidlag (se 31 223 000). Redan på grund av det gamla faktureringsdirektivet 2001/115/EG ändrades nämligen faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134, från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en näringsidkare till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

För övrigt tolkades därvidlag näringsidkare utifrån mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, eftersom det begreppet inte kopplade till IL såsom var fallet före den 1 juli 2013 med bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML enligt

⁵⁴ Se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman).

⁵⁵ Se s. 263 i del 1.

⁵⁶ Se mer om problematiken i Forssén 2015 (1), och även i Forssén 2011, där den ursprungligen berördes och utgjorde bifråga D.

dess dåvarande lydelse. Att även begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person i 11 kap. 1 § ML – beträffande faktureringsreglerna – den 1 juli 2013 har enbart inneburit att bestämningen av personkretsen av faktureringskyldiga numera också formellt sett överensstämmer med reglerna därom i mervärdesskattedirektivet.

I materiellt hänseende får också nämnas att beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet och – numera – i 4 kap. 1 § ML i stort sett överensstämmer med vem som är bokföringskyldig enligt BFL. Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet anger att med beskattningsbar person ”avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. I förarbetena till BFL anges att en person är näringsidkare och därmed bokföringskyldig för ”all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig”.⁵⁷

31 221 100 Ang. mervärdesskattegrupper

Vid tillämpning av 11 kap. ML angående faktureringsreglerna ska, i fråga om en sådan *mervärdesskattegrupp* som avses i 6 a kap. 1 § ML, med beskattningsbar person förstås den person i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.⁵⁸ Vad som sägs i 11 kap. ML om säljarens respektive köparens registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid sådana omsättningar det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppchef som avses i 6 a kap. 4 § ML.⁵⁹

31 222 000 Reglerna om vem som är faktureringskyldig enligt ML

31 222 100 Huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt ML

Huvudregeln för vem som är faktureringskyldig enligt ML lyder:

”Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.”⁶⁰

Sedan det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013 är huvudregeln således

⁵⁷ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 381.

⁵⁸ Se 11 kap. 5 § första st. ML.

⁵⁹ Se 11 kap. 5 § andra st. ML.

⁶⁰ Se 11 kap. 1 § första st. ML.

alltjämt att faktureringskyldighet enligt ML föreligger vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer (samt från en beskattningsbar person till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, t.ex. ett holdingbolag).⁶¹

- Faktureringskyldigheten enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML baseras således dels på förekomsten av en omsättning av vara eller tjänst, vilket i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 220.1, anges som krav på förekomsten av leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, dels på kundens status.⁶²

I enlighet med huvudregeln är således en beskattningsbar person inte skyldig att ge en faktura det innehåll som stipuleras i 11 kap. 8 § ML vid omsättningar till personer som inte är beskattningsbara personer (utan t.ex. privatpersoner), utan det räcker i sådana fall med att innehållskravet på verifikation enligt BFL uppfylls (se 31 241 000).

Om en säljare är beskattningsbar person och faktureringskyldig enligt ML, gäller inte bara BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i huvudregeln i ML om innehåll i en faktura (se 31 242 000).

31 222 200 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML

Sedan reformen 2004 föreligger sålunda inte faktureringskyldighet enligt ML generellt sett, varför den skyldigheten normalt uppkommer först om den beskattningsbara personens kund är en annan beskattningsbar person (eller juridisk person som inte är beskattningsbar person) och inte en privatperson (se 31 221 000 och 31 222 100).⁶³ Emellertid ska varje beskattningsbar person även säkerställa att faktura utfärdas enligt de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML i vissa angivna situationer avseende omsättning inom landet också till fysisk person som är privatperson. Denna utvidgning av faktureringskyldigheten enligt ML i förhållande till huvudregeln (se 31 222 100) gäller vid omsättning av

- nya transportmedel till en privatperson i annat EU-land;
- bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande; och

⁶¹ Se prop. 2011/12:94 s. 30.

⁶² Se prop. 2003/04:26 s. 65.

⁶³ Se prop. 2003/04:26 s. 65.

- av varor från annat EU-land till privatpersoner i Sverige (distansförsäljning).⁶⁴

Beträffande fall av distansförsäljning får nämnas att faktureringskyldighet enligt ML infördes 2013 genom SFS 2012:342 vid distansförsäljning av varor från en säljare i annat EU-land till köpare i Sverige som är privatpersoner. Samtidigt upphävdes faktureringskyldigheten enligt ML vid distansförsäljning av varor till köpare i ett annat EU-land, eftersom faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas på grund av att omsättningen sker där och inte i Sverige i sådana fall.⁶⁵

Är företagaren utländsk beskattningsbar person och således inte etablerad i Sverige, men skattskyldig enligt ML för omsättning här, ska den utländska beskattningsbara personen utse ett ombud i Sverige för sin momsredovisning här, om inte denne hör hemma i annat EU-land eller Sverige har särskild överenskommelse med vederbörandes hemland motsvarande EU-rättsliga regler om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. I sistnämnda fall är det valfritt för den utländska beskattningsbara personen att utse momsombud i Sverige. Om momsombud är obligatoriskt eller sådant ombud har utsetts frivilligt, ska ombudet vara befullmäktigat och godkänd av SKV och underlag för kontroll av momsredovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet.⁶⁶ Sistnämnda krav på underlag för kontroll av momsredovisningen gäller således även om den utländska beskattningsbara personen inte är bokföringskyldig i Sverige enligt BFL.

31 223 000 Undantag från faktureringskyldigheten

I vissa situationer gäller undantag från faktureringskyldigheten enligt ML. Faktureringskyldighet enligt ML föreligger inte för vissa omsättningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML (se 31 221 000), nämligen de som avses i:

- 3 kap. 2 § ML (omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter),
- 3 kap. 4 § ML (sjukvård, tandvård och omsorg),
- 3 kap. 8 § ML (utbildning under vissa förutsättningar),
- 3 kap. 9 § ML (bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel),
- 3 kap. 10 § ML (försäkringstjänster),

⁶⁴ Se 11 kap. 1 § andra st. ML.

⁶⁵ Se prop. 2011/12:94 s. 40.

⁶⁶ Se 6 kap. 2 och 3 §§ SFL.

- 3 kap. 11 § ML (undantag inom kulturområdet),
- 3 kap. 11 a § ML (undantag inom idrottsområdet),
- 3 kap. 19 § första st. 1 ML (visst undantag inom massmedieområdet),
- 3 kap. 20 § ML (produktion och utsändning av statsfinansierad radio och television),
- 3 kap. 23 § 2 ML (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus),
- 3 kap. 23 § 3 ML (modersmjölk, blod eller organ från människor),
- 3 kap. 23 § 5 ML (lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel) eller
- 3 kap. 23 a § ML (undantag för vissa interna tjänster mellan icke skattskyldiga inom en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer).⁶⁷

Faktureringskyldighet föreligger inte heller för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första st. ML när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. ML.⁶⁸

Om en omsättning av vara eller tjänst, som omfattas av de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML, undantas från skatteplikt, ska säljarens faktura innehålla en hänvisning till:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.⁶⁹

I ett ställningstagande framhåller SKV att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan som förklaring till att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift än bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.⁷⁰ Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska framgå av fakturan. Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.⁷¹

⁶⁷ Se 11 kap. 2 § första men. ML.

⁶⁸ Se 11 kap. 2 § andra men. ML.

⁶⁹ Se 11 kap. 8 § 12 ML.

⁷⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 74.

⁷¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

31 224 000 Förskott och a conto

Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar i förskott eller a conto än som avses i 11 kap. 2 § ML (se 31 223 000), som gjorts till den beskattningsbara personen för en sådan omsättning som avses i 11 kap. 1 § ML (se 31 222 100 och 31 222 200).⁷²

Från början upptog den aktuella regeln – 11 kap. 3 § ML – enbart *a conton* och inte *förskott*. Det var enligt lagstiftaren enbart ett förbiseende, och genom SFS 2004:280 korrigerades det den 1 juni 2004, så att lagrummet omfattar både förskott och a conton.⁷³

31 225 000 Självfakturering och outsourcing

Frågan om hur uppkommen faktureringskyldighet ska fullgöras besvaras med att den skyldigheten kan fullgöras genom säljaren, köparen eller en tredje person (se 31 222 100). Det är emellertid alltid den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten som ska säkerställa att faktura utfärdas, när de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML aktualiseras (se 31 222 100, 31 222 200 och 31 224 000). Säljaren utfärdar också fakturan, men kan således utnyttja möjligheten att i stället se till att köparen upprättar fakturan, självfakturering, eller se till att en tredje person (se 31 222 100) ombesörjer att fakturan utfärdas (s.k. utläggning av faktureringsfunktionen, eng., *outsourcing*).⁷⁴

Faktura får utfärdas av köparen – s.k. självfakturering (eng., *self-billing*) – om det finns:

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och
2. ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.⁷⁵

Om självfakturering tillämpas, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering*.⁷⁶

I och med att det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML genom SFS 2012:342 slopades beträffande självfakturering den tidigare begränsningen i 11 kap. 4 § av innebörd att

⁷² Se 11 kap. 3 § ML.

⁷³ Se prop. 2003/04:76 s. 18, och hänvisning där till prop. 2003/04:26 s. 67 och 117.

⁷⁴ Se prop. 2003/04:26 s. 56-61 och 117.

⁷⁵ Se 11 kap. 4 § ML.

⁷⁶ Se 11 kap. 8 § 11 ML.

självfakturering enbart var möjlig avseende *omsättningar inom landet*. Numer kan köparen självfakturera i enlighet med de särskilda faktureringsreglerna i ML avseende såväl omsättningar inom landet som omsättningar utomlands, bara villkoren enligt ovan är uppfyllda. Det innebär att självfakturering enligt 11 kap. 4 § ML är tillämplig även på omsättningar som görs utanför EU, dvs. vid export. Lagstiftaren betonar dock för sådana fall att det kan finnas särskilda regler rörande självfakturering i det land utanför EU där omsättningen görs.⁷⁷

Genom det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU infördes art. 219a i mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln däri, art. 219a.1, innebär att faktureringsreglerna i det EU-land där varan eller tjänsten anses omsatt ska tillämpas, vilket gäller såväl vid nationell som gränsöverskridande handel (jfr även 31 222 200 ang. s.k. distansförsäljning mellan Sverige och annat EU-land). Denna koppling till omsättningslandet syftar till att göra faktureringsreglerna enkla att tillämpa, då de beskattningsbara personerna alltid måste ta ställning till i vilket land omsättningen görs.

För att underlätta administrativt vid EU-handel ska huvudregeln dock inte gälla om säljaren saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen sker utan medverkan av ett fast etableringsställe där, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet). I dessa fall ska säljaren i stället, enligt art. 219a.2, tillämpa faktureringsreglerna i det EU-land där denne är etablerad, dvs. har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs. Om säljaren är en sådan beskattningsbar person som saknar säte och fast etableringsställe, ska denne i det aktuella fallet i stället tillämpa reglerna i det land där denne är bosatt eller stadigvarande vistas. Undantaget från huvudregeln gäller dock inte om köparen utfärdar fakturan (självfakturering), då det i sådana fall är enklast för köparen att följa reglerna i omsättningslandet.⁷⁸

Då en svensk köpare som är beskattningsbar person självfakturerar gäller sålunda följande beträffande vilka faktureringsregler som är tillämpliga vid förvärv från utlandet:

- Om det är fråga om förvärv av en tjänst som avses i 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land eller tredje land (plats utanför EU), är köparen skattskyldig om denne är beskattningsbar person etc. och omsättningen anses ske

⁷⁷ Se prop. 2011/12:94 s. 55 och 91.

⁷⁸ Se prop. 2011/12:94 s. 33 och 34.

här,⁷⁹ varför den omfattas av faktureringsreglerna i ML om köparen självfakturerar.

- Om det är fråga om ett unionsinternt förvärv av vara (UIF) till Sverige, och köparen självfakturerar, gäller däremot faktureringsreglerna i det andra inblandade EU-landet, eftersom omsättningen anses ske där (utom landet).

Även beträffande utläggning av faktureringsfunktionen (*outsourcing*) kvarstår skyldigheten att säkerställa att faktura utfärdas enligt ML hos säljaren. Därför är det viktigt att notera att Regeringen anser att denne ansvarar "[p]å samma sätt som vid självfakturering" för att "faktura utställs och att denna faktura är korrekt".⁸⁰

SKV har för övrigt i ett ställningstagande 2006-12-13 uttalat att vid exekutiv försäljning av en vara kan Kronofogdens upprättade handlingar jämföras med *outsourcing* av faktureringen till en tredje person, varvid gäldenärens faktureringskyldighet får anses uppfylld genom sådana handlingar. De kan därmed enligt SKV användas som underlag för en köpars utövande av eventuell rätt till avdrag för ingående moms.⁸¹

31 230 000 När faktureringskyldigheten ska fullgöras

Varje beskattningsbar person som omsätter varor eller tjänster (säljaren) för vilka faktureringskyldighet har uppkommit ska säkerställa att faktura utfärdas (se 31 222 100, 31 222 200, 31 224 000 och 31 225 000). Frågan är också när uppkommen faktureringskyldighet enligt ML ska fullgöras.

- Svaret är att faktureringsreglerna i ML inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande i allmänhet (se 31 210 000).
- Emellertid stipulerar ML för *vissa situationer* en tidsfrist för utfärdande av faktura, nämligen i följande fall:
 1. Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.⁸²

⁷⁹ Se 1 kap. 2 § första st. 2 ML.

⁸⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 61.

⁸¹ Se SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111.

⁸² Se 11 kap. 3 a § första st. ML.

2. Faktura avseende omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 4 a § ML för motsvarande UIF.⁸³
3. Faktura avseende omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL (dvs. omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§ ML för motsvarande omsättning inom landet.⁸⁴

Tidsgränsen i situation 1 här ovan (faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster etc.) infördes 2008 genom SFS 2007:1376. Tidsgränserna i situationerna 2 och 3 ovan infördes 2013 genom SFS 2012:342, vilket berodde på implementeringen av det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU. Genom införandet av dessa båda tidsgränser 2013 har den nya art. 222 första st. i mervärdesskattedirektivet genomförts i ML.⁸⁵

31 240 000 Vad en faktura ska innehålla

31 241 000 Verifikation enligt BFL och faktura enligt ML

Enligt ML definieras faktura som:

”dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga enligt vad som följer av artikel 219a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, som uppfyller villkoren för fakturor i det landet”.⁸⁶

Med elektronisk faktura avses enligt ML en sådan faktura som nu sagts som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.⁸⁷

Eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt BFL (se 31 210 000), berörs här något om kraven på innehåll i en verifikation enligt BFL,

⁸³ Se 11 kap. 3 a § andra st. ML.

⁸⁴ Se 11 kap. 3 a § tredje st. ML.

⁸⁵ Se prop. 2011/12:94 s. 91.

⁸⁶ Se 1 kap. 17 § ML.

⁸⁷ Se 1 kap. 17 a § ML.

innan detta kapitel fortsätter med kraven på innehåll i en faktura enligt ML. I BFL ställs krav på att vissa uppgifter ska framgå av en verifikation, vilket är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor.⁸⁸ För den fortsatta framställningen är det således av intresse att BFL så att säga anger grundkraven på innehåll i en verifikation – faktura m.m. – som en företagare utfärdar, varvid följande gäller:

- En verifikation ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.⁸⁹
- Om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed, får uppgifter som nu nämnts utelämnas.⁹⁰
- För övrigt ska det i verifikationen ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas.⁹¹

Om faktureringskyldighet enligt ML uppkommer (se 31 222 100, 31 222 200 och 31 224 000), ska säljaren säkerställa att en faktura utfärdas som inte bara uppfyller BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i ML om innehåll i en faktura. I 31 242 000 återges innehållskraven på en faktura enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML, och i 31 243 001–31 243 16 kommenteras respektive pkt enligt dessa innehållskrav.

SKV uttalar i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. ML hindrar inte att en sådan handling betraktas som två fakturor, dvs. en för respektive säljare. För varje sådan faktura måste då de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura vara uppfyllt. SKV anger att det måste i en på sådant sätt upprättad handling tydligt framgå vilka uppgifter som är hänförliga till respektive säljare, annars kan inte någon faktura i ML:s mening anses föreligga för respektive säljares omsättning (se även 31 244 000).⁹²

I 31 244 000–31 248 003 berörs frågor om förenklad faktura (9 §), kreditnota (10 §) och samlingsfaktura (7 §) m.m. i 11 kap. ML. I 31 249

⁸⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 45.

⁸⁹ Se 5 kap. 7 § första st. BFL.

⁹⁰ Se 5 kap. 8 § BFL.

⁹¹ Se 5 kap. 7 § andra st. BFL.

⁹² Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

000 behandlas krav på en särskild sammanställning vid sidan av fakturan i samband med vissa fastighetsöverlåtelser (investeringsvaror).

31 242 000 Fakturans innehåll enligt huvudregeln i ML

Huvudregeln angående innehållskraven på en faktura enligt ML återfinns i 11 kap. 8 § ML. Lagrummet motsvaras i mervärdesskattedirektivet av art. 226. I 11 kap. 8 § ML sker en uttömmande uppräknig av vilka uppgifter en faktura – förekommande fall – ska innehålla (om inte annat följer av 11 kap. 8 a eller 9 §), nämligen följande:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern 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 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 mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. när faktura utfärdas av köparen enligt 4 §, uppgiften självfakturering,
12. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,
13. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften omvärd betalningsskyldighet,
14. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,

15. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap., uppgiften vinstmarginalbeskattning för resebyråer,
16. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap., den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
- a) vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,
 - b) vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller
 - c) vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.

31 243 000 Kommentarer av innehållskraven på fakturan enligt huvudregeln

31 243 001 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML)

Sedan reformen 2004 gäller att datum för utfärdande av fakturan ska anges.⁹³ Någon allmän tidsgräns för när fakturan bör utfärdas anges emellertid inte i ML (se 31 210 000), utan sådan tidsgräns stipuleras enbart för vissa situationer (se 31 230 000).

31 243 002 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML)

Löpnummer ska åsättas fakturan, och något utrymme för *annat identifieringstecken* som ges enligt BFL som ett alternativ till *verifikationsnummer* finns inte med avseende på ML:s krav på innehåll i faktura.

Däremot kan samma löpnummer godtas enligt SKV för det fall både faktura och kreditnota återfinns i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att föranledas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser i skrivelse 2004-04-02 att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.⁹⁴

Syftet med kravet på löpande nummerserier för fakturorna enligt *pkt 2* är att kunna konstatera om en verifikation saknas och därmed minska risken för bedrägerier.⁹⁵ Kongruens med 5 kap. 7 § andra st. BFL och

⁹³ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

⁹⁴ Se SKV:s skrivelse dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

⁹⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 71 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5).

kravet där på verifikationsnummer skapas härmed, och det kan anses särskilt påkallat med anledning av innehållskravens betydelse för att en köpare med avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML ska kunna *utöva* avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (se 31 250 000).

Enligt *pkt 2* är det tillåtet att ha flera serier med löpnummer, bara numret ensamt identifierar fakturan i fråga. Enligt SKV är det väsentliga att det med hjälp av systematisk serie går att uppfylla nämnda syfte att kunna konstatera om en faktura eventuellt saknas. Det innebär enligt SKV exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Numret behöver emellertid inte bestå endast av nummer, utan enligt SKV är även bokstavskombinationer tillåtna.

Vid självfakturerering (eng., *self-billing*) respektive utläggning av faktureringsfunktionen till en tredje person (eng., *outsourcing*) – se 31 225 000 – kan enligt SKV löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller, men det kan i stället vara fråga om att köparen respektive tredje personen använder sig av specifika löpande nummerserier för säljarens räkning.

- I ställningstagande 2006-01-13 har SKV förtydligat att vid självfakturerering eller utläggning av faktureringsfunktionen på en tredje person *ska* separata löpande nummerserier användas för respektive säljares räkning. T.ex. kan en köpare självfakturera flera säljare, men måste då ha separata löpande nummerserier för varje säljare. En enda löpnummerserie för självfakturorna medför enligt SKV problem med att identifiera en enskild faktura.⁹⁶
- I ställningstagande 2006-02-14 uttalar SKV att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, men kraven på fakturainnehåll enligt ML måste vara uppfyllda för varje sådan faktura och sålunda måste t.ex. ett löpnummer för varje säljares faktura anges i handlingen. Ställningstagandet omfattar dock inte faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner.⁹⁷
- Bestämmelsen om löpnummer i faktura får frångås om fakturor avseende omsättning av elektrisk kraft och upplåtelse av elnät utfärdas i samma handling eller om en återförsäljare självfakturerar (se 31 225 000) för inbyte av en säljares investeringsvara (maskin, inventarium och liknande anläggningstillgång) och självfakturan utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.⁹⁸

⁹⁶ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 19703-06/111.

⁹⁷ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 81324-06/111.

⁹⁸ Se 6 och 7 §§ i SKVFS 2007:13.

Om fakturan utgörs av kassakvitto från ett kassaregister anser SKV enligt skrivelsen 2004-04-02 att det unika identifikationsnummer som finns därpå utgör löpnummer enligt ML, även om säljaren har flera kassaapparater (bara varje apparat har sitt unika nummer). Ett sådant kassakvitto måste tillföras uppgift om köparens namn och adress, om det inte är fråga om försäljning till privatperson, varvid faktureringskyldighet inte föreligger enligt ML (se 31 222 100 och 31 222 200), eller förenklad faktura tillåts enligt ML (se 31 244 000), och att utelämna dessa uppgifter om köparen är förenligt med god redovisningssed.

Utländska företagare som saknar fast driftställe här i landet är inte bokföringsskyldiga i Sverige, men när de utför försäljningar som medför faktureringskyldighet här, varvid en nödvändig förutsättning är att den utländske företagarens omsättning placeras i Sverige enligt 5 kap. ML, ska löpnummer åsättas fakturorna. Något krav på separata löpnummer för utländsk företagares *svenska* försäljning kan inte ställas enligt ML, men SKV anser att det kan vara praktiskt och att det väsentliga är att åsatt löpnummer, oavsett om separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.⁹⁹

För övrigt anser SKV i ställningstagande 2009-12-15 att nummerserien bör vara tryckt i förväg på fakturorna eller att den skapas automatiskt i redovisningssystemet samt att någon annan bedömning inte ska göras för fakturor som upprättas när de betalas, dvs. s.k. kontantfakturor. Det kan noteras att SKV för sitt ställningstagande hänvisar till SKV:s erfarenhet av redovisningspraxis i kvalitativt representativa företag.¹⁰⁰

I sammanhanget får också nämnas att från och med den 1 januari 2010 måste den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning ha ett s.k. certifierat kassaregister (se 32 300 000).

31 243 003 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML)

SKV anser att i samband med unionsintern handel det fullständiga mervärdesskatteregistreringsnumret (som börjar med svenska landkoden SE och avslutas med 01, t.ex. för ett aktiebolag SE556123123401) måste användas. Om fullständiga numret saknas för ett nystartat företag, får fakturan kompletteras senare, enligt SKV.¹⁰¹

⁹⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5). Se även SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153 (Fråga 2), där hänvisning sker till Fråga 5 i skrivelsen 2004-04-02.

¹⁰⁰ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111.

¹⁰¹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 6).

31 243 004 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML)

Kundens mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer) ”under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna” ska anges i fakturan, om kunden är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna (omvänd skattskyldighet) eller om det är fråga om unionsinterna varuomsättningar (enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §§). I sistnämnda fall krävs för att säljaren inte ska debitera svensk moms att köparen återoplat VAT-nummer i annat EU-land som anges i fakturan. SKV anser under återopande av RÅ 2004 ref. 26, att säljaren har bevisbördan för att förutsättningarna för skattefri omsättning av varor till annat EU-land enligt 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda.¹⁰² SKV anser beträffande varuförsäljningar till andra EU-länder, att säljaren inte kan tillämpa undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML om denne saknar dokumentation som gör det möjligt att identifiera köparen och säkerställa identitet mellan köparen och det återopade VAT-numret.¹⁰³ Se även 31 243 012 och 31 243 013.

31 243 005 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt SKV:s uppfattning gäller att säljarens och köparens fullständiga namn ska anges i fakturan. Förkortningar får emellertid godtas om de är vedertagna inom affärslivet, såsom SJ och SAS.¹⁰⁴ Eftersom SAS också kan läsas som ett ord, får SKV:s inställning också uppfattas gälla akronymer, dvs. förkortningar som består av initialer och uppfattas som ett namn eller ord: FOA, NATO, SIDA och SIFO är exempel på detta.

SKV anser att det inte är tillräckligt att ange enbart registrerad bifirma i fakturan, utan även den registrerade firman måste anges eller enbart den.¹⁰⁵

Beträffande fråga om köparens adress anser SKV att det inte finns något krav på att sätesadressen ska anges i fakturan, utan den faktureringsadress som köparen anvisar, t.ex. vid osäkerhet på grund av att köparen har flera verksamhetsorter, bör anges enligt SKV.¹⁰⁶

Angående auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion och som inte sker i eget namn anser SKV att av anonymitetsskäl kan säljarens namn utelämnas på handling som överlämnas till köpare.

¹⁰² Se SKV:s skrivelse 2004-06-21, dnr 130 182945-04/113.

¹⁰³ Se SKV:s ställningstagande 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111.

¹⁰⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 2).

¹⁰⁵ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 5).

¹⁰⁶ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 9).

Förutsatt att auktionsförrättaren uppger på handlingen t.ex. kodnummer eller utropsnummer varmed säljaren kan identifieras.¹⁰⁷

31 243 006 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML)

Vad gäller uppgifter om omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art noterar SKV att "[s]kilda dokument eller meddelanden som tillsammans uppfyller villkoren i 11 kap. ML utgör också en faktura". Det räcker därför enligt SKV i exempelvis fall med byggnads- och anläggningsentreprenader att i fakturan endast hänvisa till ett visst projektnummer, avtal etc., om sådant underlag tillsammans med fakturan uppfyller kraven enligt denna pkt.¹⁰⁸

Allmänt sett anser SKV att ledning i normalfallet kan hämtas från praxis inom respektive bransch, när det gäller detaljeringsgraden av *mängd* och *omfattning*, förutsatt att aktuell branschpraxis inte är alltför knapphändig därvidlag. SKV exemplifierar med redovisningsbranschen, där månatliga faktureringar kan godtas varvid i regel endast anges "redovisningsarbete, mars månad, enligt avtal" eller "35 timmars bokslutsarbete under mars".

Ett annat exempel som SKV tar upp är detaljhandeln, där specificering normalt ska ske av levererad mängd och art på artikelnivå, t.ex. "30 flak läskedryck 0,33 liter".¹⁰⁹ Varorna respektive tjänsterna individualiseras genom den kommersiella beskrivningen eller varans benämning respektive anteckning om vad för slag av tjänst det handlar om, och beskrivningen kan enligt SKV även ske med koder, förutsatt att både säljaren och köparen har tillgång till nycklarna till dessa koder (kodförklaringen).¹¹⁰ Beskrivningen kan enligt SKV även ske som en hänvisning till avtal, beställning eller produktkatalog skickad till köparen.¹¹¹ SKV anser det också tillåtet att använda koder vid elektronisk fakturering i stället för klartext.

I detta sammanhang kan nämnas att kravet på uppgift om "platsen för varans mottagande", som fanns i äldre lydelse av förevarande pkt, tagits bort, då det inte finns något sådant krav på innehåll i faktura enligt sjätte direktivet (föregångaren till mervärdesskattedirektivet). Motsvarande krav saknas för övrigt också i BFL beträffande vad ett verifikat ska

¹⁰⁷ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 3).

¹⁰⁸ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 11).

¹⁰⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

¹¹⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8) och SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

¹¹¹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

innehålla (se 31 241 000). SKV uttalar därför att det numera är upp till respektive företagare om de vill lämna nämnda uppgift i fakturan.¹¹² I samband med fråga om att säljare inte utfärdar underlag, utan detta sker periodvis av bank när köparen handlat med VISA Purchasing card uttalar SKV dels att det systemet godtas, dels återigen att det inte är något krav att uppgift om platsen för varans avlämnande anges i underlaget.¹¹³

31 243 007 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML)

Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser (se 31 246 000), anser SKV, i enlighet med BFL:s krav på att ange respektive affärshändelse (se 31 241 000), att leveransdatum ska anges per leverans i samlingsfakturan, då förarbetena anger att skäl saknas ställa lägre krav mervärdesskattemässigt sett i sådana fall.¹¹⁴

Om flera elektroniska fakturor (se 31 241 000) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura (se även 31 246 000).¹¹⁵

31 243 008 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML)

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 8 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).¹¹⁶ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).¹¹⁷

Vid rättelse i efterhand ska enligt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) beskattningsunderlaget för moms vara ersättningen minskad med momsens.¹¹⁸

¹¹² Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 10).

¹¹³ Se SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152.

¹¹⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 3). Se även prop. 2003/04:26 s. 73.

¹¹⁵ Se 11 kap. 7 § andra st. ML och prop. 2003/04:26 s. 118 samt art. 236 i mervärdesskattedirektivet.

¹¹⁶ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

¹¹⁷ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

¹¹⁸ Se HFD 2012 ref. 56 I. Se även SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111.

31 243 009 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)

Beträffande fall med tillämpning av olika moms-satser uttalade SKV tidigare att när mervärdesskatten redovisas per tillämpbar skattesats i fakturan, ”måste inte ett totalbelopp avseende mervärdesskatten anges”.¹¹⁹ SKV sade sig emellertid inte ha några synpunkter på om ett företag i fakturan – av affärsmissiga skäl eller dylikt – bryter ned redovisningen av moms på t.ex. artikelnivå, bara det totala underlaget för respektive tillämpbar skattesats på det försålda (6, 12 eller 25 %) anges i fakturan. I skattedeklarationen (numera momsdeklarationen) redovisas totalsumman av beskattningsunderlaget, men inte heller där redovisas totalsumman av momsen, utan momsen redovisas per skattesats – noterade SKV.¹²⁰

Numera anser SKV dock att det är det mervärdesskattebelopp som ska betalas som ska framgå av fakturan, och att det i förekommande fall inte behöver vara specificerat per skattesats, utan det är tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. SKV anser emellertid att det inte är något som hindrar att det momsbelopp som ska betalas anges per skattesats i fakturan. SKV noterar att det krav därom som uppställdes enligt SKV:s skrivelser 2004-01-28 (Fråga 6 – se not i föregående st.) och 2004-04-02 (Fråga 2 – se not i föregående st.) inte längre uppställs av SKV.¹²¹ SKV uttalar att dess nya inställning gäller också beträffande utställande av kreditnotor (se 31 245 000) samt beträffande fakturering i utländsk valuta, när momsens belopp ska anges i svenska kronor eller i euro om denna redovisningsvaluta används (se 31 248 002). I sistnämnda fall får det uppfattas innebära att företagen är konsekventa i fall av olika skattesatser i samma faktura, varvid de, för det fall de väljer att ange momsen per tillämpad skattesats, inte frångår principen om att momsen ska anges i svenska kronor eller euro, om euro tillämpas som redovisningsvaluta, så att de i stället fördelar mervärdesskatten per skattesats i annan utländsk valuta.

Se även 31 244 000 beträffande förenklad faktura och att SKV anser att tillämplig skattesats också därvidlag måste framgå, varför det inte är tillräckligt att ange beskattningsunderlaget inklusive moms.

SKV anser beträffande kreditnotor att moms och tillämpad moms-sats kan anges enbart för krediterad artikel om den framgår också av ursprungsfakturan. Samtliga artiklar från ursprungsfakturan behöver inte upprepas, men tidigare noterade SKV att kreditnotan ska ange hela

¹¹⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 6).

¹²⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 2).

¹²¹ Se SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111.

momsen från ursprungsfakturan,¹²² vilket krav dock bortfallit genom lagändring den 1 januari 2008 (se 31 245 000).

För övrigt får noteras att uppgifterna som avses i förevarande pkt 9 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).¹²³ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).¹²⁴

31 243 010 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML)

Momsbeloppet som ska betalas ska anges i fakturan [dock inte krav att skattesats för skattesats anges om olika sådana tillämpas (se ovan i 31 243 009 ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)]. Enligt SKV:s ställningstagande 2006-07-06 förändras inte det kravet av att säljaren skulle uppbära ersättning för omsättningen från mer än ett håll. Ett bidrag som säljaren erhåller från annan än köparen och som kan anses direkt kopplat till priset ska ingå i beskattningsunderlaget. Köparens avdragsrätt är enligt SKV på motsvarande sätt inte beroende av att denne faktiskt betalat hela skatten, utan av att skatten utgår på omsättningen som motsvarar vederbörandes förvärv.¹²⁵ Det finns dock en särskild ordning inom ML som utesluter att uppgift om moms som ska redovisas anges i fakturan, nämligen inom vinstmarginalsystemet.

Vinstmarginalbeskattning (VMB) tillämpas under vissa förutsättningar i stället för ML:s allmänna bestämmelser, vid återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML). Se 31 243 015 (ang. 9 b kap.) och 31 243 016 (ang. 9 a kap.).

I sammanhanget får nämnas att det finns särskilda ordningar som regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Under vissa förutsättningar är det möjligt att välja den s.k. unionsordningen eller tredjelandsordningen för omsättning av sådana tjänster. Om säljaren i så fall gör så, gäller den av dessa båda särskilda ordningar som är tillämplig för momsredovisningen i stället för att denne momsregistrerar sig i Sverige enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL.¹²⁶

¹²² Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 4).

¹²³ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

¹²⁴ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

¹²⁵ Se SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111.

¹²⁶ Se Forssén 2015 (2) s. 59-61.

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 10 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).¹²⁷ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).¹²⁸

31 243 011 Självfakturering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML)

När faktura utfärdas av köparen i stället för av säljaren, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering* (se 31 225 000).

31 243 012 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML)

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML.¹²⁹ Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett UIF av sådan vara inte heller skattepliktig.¹³⁰

Vissa av omsättningarna som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML undantas också från faktureringsskyldigheten enligt ML (se 31 223 000). Om det är fråga om något av de övriga undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML, ska dock uppgift enligt förevarande pkt 12 anges i fakturan, dvs. någon av följande uppgifter:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

SKV anger i ett ställningstagande att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan. Den som upprättar fakturan kan således välja att ange en annan uppgift som förklarar att omsättningen är undantagen från skatteplikt, i stället för en hänvisning till en viss bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet.¹³¹ I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.¹³² Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska

¹²⁷ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

¹²⁸ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

¹²⁹ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

¹³⁰ Se 3 kap. 1 § andra och tredje st. ML.

¹³¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹³² Se prop. 2003/04:26 s. 74. Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

framgå av fakturan (se 31 243 006). Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.¹³³

SKV ger i sitt ställningstagande exempel på sådana hänvisningar som SKV anser vara lämpliga när hänvisning ska ske till bestämmelser i ML (a) eller mervärdesskattedirektivet (b) respektive till annan uppgift (c). Uppgifterna b och c har angivits både på svenska och på engelska. SKV:s exempel är följande.

Investeringsguld

Viss omsättning av investeringsguld är undantagen från skatteplikt. Exempelen omfattar inte sådan omsättning som ska beskattas hos köparen enligt reglerna för omvänd skattskyldighet (se 31 243 013). I dessa fall anges i fakturan:

- a) 3 kap. 10 a § ML eller
- b) Artiklarna 346–347 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Articles 346–347 VAT directive eller
- c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.¹³⁴

Periodiska publikationer

Omsättning av en framställningstjänst för skattefria periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är undantagen från skatteplikt, och i fakturan anges:

- a) 3 kap. 19 § första st. 2 ML eller
- b) Artikel 111 b mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 111 (b) VAT directive eller
- c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.¹³⁵

Unionsinterna varuomsättningar

Enligt SKV:s ställningstagande ska i dessa fall anges i fakturan:

- a) 3 kap. 30 a § ML eller
- b) Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 138 VAT directive eller
- c) Unionsintern försäljning (*eller*) Intra-EU supply.¹³⁶

¹³³ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹³⁴ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹³⁵ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹³⁶ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

31 243 013 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML)

När köparen av en vara eller tjänst är skyldig att betala mervärdesskatten i stället för säljaren (omvänd skattskyldighet), ska säljarens faktura innehålla uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*.¹³⁷ I förevarande fall är det inte fråga om att säljarens omsättning undantas från skatteplikt, utan om att säljaren inte är skattskyldig på grund av att det i stället är köparen som är skattskyldig.

I vissa särskilt angivna fall gäller omvänd skattskyldighet för omsättningar *inom landet*. Det handlar om omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer av:

- finguld eller investeringsguld,¹³⁸
- byggtjänster,¹³⁹
- utsläppsrätter för växthusgaser¹⁴⁰ och
- avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer.¹⁴¹

Dessutom gäller omvänd skattskyldighet för vissa omsättningar inom landet som görs av en utländsk beskattningsbar person, nämligen i följande fall:

- Tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.¹⁴²
- Gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe

¹³⁷ Se 11 kap. 8 § 13 ML.

¹³⁸ Se 1 kap. 2 § första st. 4 a ML.

¹³⁹ Se 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML. Se även 13 150 000.

¹⁴⁰ Se 1 kap. 2 § första st. 4 d.

¹⁴¹ Se 1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML.

¹⁴² Se 1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML.

som förvärvaren har i Sverige, eller förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige.¹⁴³

- Tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc.¹⁴⁴

Om det är fråga om försäljning av *tjänster till annat EU-land* och köparen i det andra EU-landet är skyldig att betala moms i stället (omvänd skattskyldighet), ska, i enlighet med förevarande pkt 13, säljaren i fakturan ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV anser att uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också är godtagbar, men framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land gör så. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).¹⁴⁵

31 243 014 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt förevarande pkt ska fakturan vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land innehålla de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Det är således fråga om sådana uppgifter som klargör att den aktuella varan är ett nytt transportmedel. SKV anser i sitt ställningstagande att det kan vara lämpligt att ange följande uppgifter i fakturan.¹⁴⁶

Personbil eller motorcykel

Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.

¹⁴³ Se 1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

¹⁴⁴ Se 1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b (se 13 150 000) och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML.

¹⁴⁵ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.3. Se även prop. 2011/12:94 s. 44 och faktureringsdirektivet 2010/45/EU.

¹⁴⁶ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4.

Fartyg

Vid försäljning av ett nytt fartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.

Luftfartyg

Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

31 243 015 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se 31 243 010), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML).

Om förutsättningarna för VMB är uppfyllda enligt 9 b kap. ML får inte resebyrån välja att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser, om inte resenären är en näringsidkare med rätt att lyfta ingående moms på sina förvärv. Vid VMB i sådant fall (9 b kap. ML) har företaget (resebyrån) en begränsad valfrihet materiellt sett, till skillnad från det andra fallet av VMB (9 a kap. ML – se 31 243 016) där återförsäljaren fritt får välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser om VMB aktualiseras. Däremot kan resebyrån välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan till skillnad från återförsäljaren (jfr 31 243 016) som inte får ange VMB-momsen i fakturan.

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB för resebyråer i 9 b kap. ML ska fakturan innehålla uppgiften ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer”.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

31 243 016 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se 31 243 010 och 31 243 015), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML).

Om VMB enligt 9 a kap. ML aktualiseras, får återförsäljaren fritt välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser, till skillnad från vad som gäller VMB för resebyråer (se 31 243 015). Däremot får återförsäljaren inte ange VMB-momsen i fakturan, till skillnad från resebyråer som kan välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan (se 31 243 015).

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB enligt 9 a kap. ML ska fakturan i respektive fall enligt nedan innehålla följande uppgift:¹⁴⁸

- ”vinstmarginalbeskattning för begagnade varor”,¹⁴⁹
- ”vinstmarginalbeskattning för konstverk”¹⁵⁰ och
- ”vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter”.¹⁵¹

31 244 000 Förutsättningar för och innehållskrav på förenklad faktura enligt ML

I enlighet med art. 238 i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2014:1492, att en faktura som är förenklad såtillvida att innehållskraven enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000) får frångås och utfärdas (förenklad faktura), om:

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 4 000 kr inklusive mervärdesskatt,
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, eller
3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se 31 245 000).

¹⁴⁸ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

¹⁴⁹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6.

¹⁵⁰ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.7.

¹⁵¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.8.

Möjligheten att utfärda förenklad faktura gäller inte omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) eller 5 kap. 2 § första st. 4 ML (distansförsäljning).¹⁵² Den gäller inte heller

1. om

a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person, eller en sådan beskattningsbar person som enligt 1 kap. 2 § fjärde st. ML likställs med en utländsk beskattningsbar person,¹⁵³ och

b) köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, eller

2. om 11 kap. 13 § första st. ML är tillämpligt (se 31 210 000).¹⁵⁴

I enlighet med art. 226b i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § tredje st. ML att en förenklad faktura alltid ska 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,

4. den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna, och

5. om fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se 31 245 000), en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

Identifieringen av säljaren i en förenklad faktura ska enligt SKV ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges, varvid det är tillräckligt om numret endast skrivs som person-/organisationsnummer.¹⁵⁵

- SKV anser att förenklad faktura får användas vid faktureringskyldig försäljning av återförsäljare som tillämpar VMB, förutsatt att en uppgift om lagrum eller direktivbestämmelse till stöd för sådan tillämpning lämnas som i

¹⁵² Se 11 kap. 9 § andra st. första men. ML.

¹⁵³ Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpningen av 1 kap. 2 § första st. ML likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (se 1 kap. 2 § fjärde st. ML). Ang. 1 kap. 2 § första st. ML får uppmärksammas att det lagrummet omfattar både situationer där säljaren är skattskyldig och situationer där köparen är skattskyldig (jfr om omvänd skattskyldighet i 31 243 013).

¹⁵⁴ Se 11 kap. 9 § andra st. andra men. ML.

¹⁵⁵ Se SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111.

förekommande fall stadgas enligt huvudregeln (se 31 243 016).¹⁵⁶

Enligt SKV krävs inte något särskilt ansöknings- och beslutsförfarande för tillämpning av förenklade fakturor. SKV har med stöd av 23 § MF,¹⁵⁷ och med ikraftträdande den 1 januari 2006, givit ut föreskrifter om förenklad faktura enligt ML,¹⁵⁸ vilket förutskickats tidigare av SKV och av Regeringen.¹⁵⁹

SKV har i nämnda föreskrifter angivit vad som enligt SKV avses med handelsbruk, administrativ praxis etc. i förevarande sammanhang, nämligen:

- om försäljning sker genom betalautomat av varor eller tjänster såsom motorbränslen, upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel, upplåtelse av parkeringsplats och liknande tillhandahållanden där uppgifter för identifiering av köparen normalt inte är tillgängliga;
- om försäljning sker av persontransporter inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att uppgifter för identifiering av köparen enligt branschpraxis normalt inte är tillgängliga; eller
- om krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttagande av väg-, bro- eller tunnelavgift på annat sätt än genom betalautomat skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen.¹⁶⁰

Beträffande löpnummer i fakturan (som annars stipuleras i 11 kap. 8 § 2 ML – se 31 243 002) anger SKV i föreskrifter från den 1 oktober 2007, att om handelsbruk eller de tekniska förutsättningarna gör det svårt att utfärda faktura med löpnummer får krav på sådan uppgift frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar (eng., *self-billing* – se 31 225 000) vid inbyte av en säljares investeringsvara (varmed avses maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång – se 31 249 000) och

¹⁵⁶ Se SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111.

¹⁵⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10).

¹⁵⁸ Se SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, SKVFS 2005:14, § 2.

¹⁵⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10) och prop. 2003/04:26 s. 64 och 120.

¹⁶⁰ Se 5 § SKVFS 2005:14.

denna faktura utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.¹⁶¹

SKV uttalar, som nämnts (se 31 241 000), i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, förutsatt att respektive säljares faktura i en på sådant sätt upprättad handling uppfyller de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura. När det gäller gränsen för mindre belopp vid förenklad faktura (numera 4 000 kr enligt ovan) är det respektive säljares faktura som ingår i en sådan handling som nu avses som bedömningen ska avse.¹⁶²

SKV avsåg för övrigt enligt ställningstagandet 2006 att närmare behandla vilka krav på innehållet i faktura som gäller vid faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner i särskilda skrivelser. Därför är det som sägs i ställningstagandet om fakturering av egen och annans försäljning i samma handling inte tillämpligt i de båda situationerna, enligt SKV.¹⁶³ För det sammanhanget erinras om de föreskrifter som SKV – enligt vad som anges i st. närmast före föregående st. – utkom med 2007 om att krav på löpnummer i faktura får frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar vid inbyte av en säljares investeringsvara.

Angående frågor om kassakvitto, se 31 243 002 beträffande pkt 2 i 11 kap. 8 § ML. SKV anser att ett sådant kvitto numera kan uppfylla kraven i ML, förutsatt att det innehåller uppgifter som möjliggör beräkning av momsen. Det innebär emellertid enligt SKV inte att kraven på innehåll i förenklad faktura uppfylls om endast beskattningsunderlaget anges inklusive moms, t.ex. då fråga är om mindre belopp. Uppgift ska även vid tillämpning av förenklad faktura finnas enligt SKV om antingen momsens belopp eller om beskattningsunderlag och tillämplig skattesats (se även, beträffande pkt 9 i 11 kap. 8 § ML, 31 243 009).¹⁶⁴ Se dessutom ang. krav på att ha kassaregister, 32 300 000.

31 245 000 Kreditnota

Vad som avses med en kreditnota enligt ML anges i 11 kap. 10 §, som lyder:

”Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, ska han utfärda en handling eller ett meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och

¹⁶¹ Se SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML.

¹⁶² Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

¹⁶³ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

¹⁶⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 11).

otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket ska säljaren utfärda en kreditnota.

Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.”

Skyldighet att utfärda kreditnota anges i 11 kap. 10 § första st. ML för olika fall av prisnedsättningar enligt 7 kap. 6 § ML. Även i andra fall av kundkreditering än dessa ska enligt 11 kap. 10 § andra st. ML säljaren utfärda en kreditnota. Enligt tredje st. i 11 kap. 10 § ML ska varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan likställas med en faktura, förutsatt att den innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan.

Någon skyldighet föreligger inte enligt ML att ange säljarens eller köparens namn i en kreditnota, men SKV anser det ändå lämpligt på grund av BFL:s krav att en verifikation bl.a. ska innefatta uppgift om den berörda motparten, dvs. köparen (se 31 243 005).¹⁶⁵

Genom SFS 2007:1376 bortföll 2008, som nämnts (se 31 243 009), det tidigare kravet i 11 kap. 10 § ML på att kreditnotan skulle ange skatten (momsen) från ursprungsfakturan. Lagstiftaren noterade att det uppgiftskravet inte är obligatoriskt för medlemsstaterna enligt art. 228 i mervärdesskattedirektivet.¹⁶⁶

SKV är införstådd med problemen med krav på kreditnota i situationer då kassarabatt lämnas. Därför uttalar SKV att separat kreditnota därvid inte behöver utställas om följande tre kriterier uppfylls:

- den tid inom vilken kassarabatten lämnas anges på fakturan,
- om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten samt
- kopia av betalningshandling som visar att betalning skett inom föreskriven tid kompletterar fakturan.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 1).

¹⁶⁶ Se prop. 2007/08:25 s. 262.

¹⁶⁷ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152.

En kreditnota måste i enlighet med villkoren här ovan om bl.a. hänvisning till den ursprungliga fakturan vara avfattad så att det vid en kontroll tydligt framgår att ursprungsfakturan och kreditnotan har samband och avser samma leverans eller tillhandahållande. Annars föreligger risk för att de båda dokumenten kan uppfattas som oberoende fakturor.¹⁶⁸

Det är sålunda inte tillfyllest att t.ex. utfärda en faktura med minustecken utan hänvisning till den ursprungliga fakturan (minusfaktura), vilket exempelvis skulle kunna vara aktuellt i fall där en producent i kedjan *producent-grossist-detaljist* betalar ut en rabatt till detaljisten.¹⁶⁹ En hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan krävs av innebörd att ursprungsfakturans löpnummer uppges (se 31 243 002), men under vissa förutsättningar får enligt SKV en sådan hänvisning i stället ske genom att kreditnotan anger den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Sådana förutsättningar kan vara att de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets i fråga redovisningssystem kan härledas till viss ursprungsfaktura och det därför kan vara praktiskt omöjligt att uppges ursprungsfakturans löpnummer eller, varvid SKV relaterar till sina tidigare uttalanden, att olägenheter att uppges de enskilda fakturornas löpnummer uppkommer på grund av ett stort antal ursprungsfakturor i samband med mängdrabatter som ges ut i efterhand.¹⁷⁰

I sistnämnda hänseende har SKV angivit att endast om det är fråga om ett ”mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader för att ta fram erforderliga uppgifter”, kan det, exempelvis i samband med utgivande av efterhandsrabatter baserade på inköp under viss period (exempelvis totala inköp under året), vara tillräckligt att kreditnotan ”endast hänvisar till under berörd period utställda fakturor”. Annars gäller i normalfallet att kreditnotan ska innehålla hänvisning till de ursprungliga fakturorna,¹⁷¹ vilken hänvisning SKV således anger ska gälla löpnummer.

SKV anser, mot bakgrund av den vikt lagstiftaren får anses ha lagt vid kravet på hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan, att något ytterligare utrymme för inskränkningar i kravet utöver vad som framgår

¹⁶⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 121 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹⁶⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹⁷⁰ Se SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111.

¹⁷¹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4). Se även SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, där, ang. rabatter inom oljehandeln, hänvisning sker till denna skrivelse och fråga.

av svaren på fråga 4 i SKV:s skrivelse 2004-04-02 (se här ovan och hänvisning till frågan i noter ovan) inte finns.¹⁷²

SKV anser att skyldighet att utställa kreditnota föreligger även om någon mervärdesskatt inte förekom i ursprungsfakturan på grund av att tillhandahållandet var undantaget från skatteplikt. Om faktureringskyldighet förelåg för sådant tillhandahållande, avgör det att en ändring av ursprungliga underlaget föranleder kreditnota.¹⁷³

Om faktureringskyldighet enligt ML inte förelegat och faktura med angivande av moms inte heller utfärdades ursprungligen, anser SKV att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas, utan i stället gäller BFL:s allmänna krav på innehåll i verifikation (se 31 241 000). I ovan angivna exempel med kedjan producent-grossist-detaljist har inte producenten ursprungligen fakturerat detaljisten, utan grossisten, varför SKV anser att reglerna om kreditnota enligt ML inte heller är tillämpliga i dessa fall.¹⁷⁴

Både faktura och kreditnota kan för övrigt återfinnas i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att föranledas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.¹⁷⁵

31 246 000 Samlingsfaktura

Samlingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.¹⁷⁶ Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser, anser SKV, som nämnts (se 31 243 007), att leveransdatum ska anges per leverans i samlingsfakturan.

¹⁷² Se SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111. Samma dag noterade SKV i sitt ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, att kraven på uppgift i kreditnotan om skattebeloppet i ursprungsfakturan är av en annan karaktär än den fråga om detaljeringsgrad när det gäller uppgift i faktura om varors mängd och art som SKV besvarade i fråga 8 i sin skrivelse 2004-04-02 (se 31 243 006 ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML). SKV:s ställningstagande dnr 130 563343-04/113 har för övrigt upphört den 1 januari 2008 då kravet på uppgift om skatten i ursprungsfakturan – som nämnts – utmönstrades ur 11 kap. 10 § andra st. 1 ML.

¹⁷³ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 6).

¹⁷⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹⁷⁵ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

¹⁷⁶ Se 11 kap. 7 § första st. ML.

Samma krav ställs på samlingsfaktura som på andra fakturor, men separata löpnummer behöver inte åsättas de olika leveranserna (omsättningarna). Syftet är att förenkla hanteringen för den faktureringskyldige så att en enda (samlad) faktura utfärdas i stället för flera separata för varje leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Kravet på fullständigt fakturainnehåll enligt huvudregeln (se 31 242 000) gäller även samlingsfakturor, om inte förenklad faktura kan tillämpas, varvid innehållskraven på sådan faktura i stället gäller (se 31 244 000).¹⁷⁷

Om flera elektroniska fakturor (se 31 241 000) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver, som också nämnts (se 31 243 007), gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura.¹⁷⁸

Vid utfärdande av samlingsfaktura ska tidsfristerna för utfärdande av faktura i 11 kap. 3 a § ML beaktas,¹⁷⁹ dvs. beträffande bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster, unionsinterna varuomsättningar och omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning (se 31 230 000).

SKV har i samband med uttalanden om omräkning av valuta i faktura, vilket berörs i 31 248 002, ansett att den senast kända säljkurs som gällde vid skattskyldighetens inträde ska användas. Därvid anser SKV att det, vid utfärdande av samlingsfaktura, innebär att omräkning sker efter valutakurserna för de dagar då var och en av de fakturerade leveranserna eller tillhandahållandena skedde eller, om samlingsfakturan avser mottagna förskott eller a conton, de dagar då betalningarna mottogs.¹⁸⁰

31 247 000 Faktura i elektronisk form

I enlighet med art. 232 i mervärdesskattedirektivet får, enligt 11 kap. 6 § ML, faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML ske genom överföring på elektronisk väg (se 31 241 000) endast om mottagaren godkänner det.

Enligt SKV:s uppfattning är det i mervärdesskattehänseende – i likhet med BFL:s regler – tillåtet att i stället för klartext använda koder vid elektronisk fakturering. Förutsättningen är enligt SKV att de tillämpade

¹⁷⁷ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

¹⁷⁸ Se 11 kap. 7 § andra st. ML.

¹⁷⁹ Se 11 kap. 7 § tredje st. ML.

¹⁸⁰ Se SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111.

koderna och de faktiskt tillämpade nycklarna till dessa koder ”kan härledas till den enskilda fakturan och detta under hela den föreskrivna arkiveringstiden”.¹⁸¹

Beträffande s.k. EDI-meddelanden (EDI, Electronic Data Interchange) anser SKV att det är de enskilda fakturorna som efter det att EDI-meddelandet *packats upp* som ska utgöra originalet. Det ursprungliga EDI-meddelandet behöver då inte lagras, utan all information som krävs avseende faktura ska finnas åtkomligt för varje faktura och det är dessa fakturor som enligt SKV skal sparas under hela lagringsperioden. Beträffande s.k. kodade fält i ett EDI-meddelande avser SKV för närvarande inte att ”vidta några åtgärder”.¹⁸²

31 248 000 Underskrift, valuta och språk

31 248 001 Underskrift

Enligt art. 229 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna inte föreskriva att fakturorna ska undertecknas. Det krävs inte heller enligt ML.

31 248 002 Valuta

Oavsett i vilken valuta beloppen i en faktura anges ska mervärdesskattebeloppet anges också i svenska kr om detta ska betalas till staten enligt 1 kap. 1 § ML. Om den som ska säkerställa att faktura utfärdas (dvs. den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten – se 31 225 000) har sin redovisning i euro ska dock mervärdesskattebeloppet i stället anges också i euro.¹⁸³

Om mervärdesskattebeloppet vid tillämpningen av vad nyss sagts måste anges efter omräkning ska omräkningen göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a och 7 b §§ ML.¹⁸⁴

7 kap. 7 a §: När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i en annan valuta än svenska kr, ska omräkning göras till svenska kr med användande av

1. den senaste genomsnittliga växelkurs som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, eller

¹⁸¹ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

¹⁸² Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 17).

¹⁸³ Se 11 kap. 11 § första st. ML.

¹⁸⁴ Se 11 kap. 11 § andra st. ML.

2. den senaste växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken (ECB) vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.¹⁸⁵

Omräkning enligt pkt 2 ovan mellan andra valutor än euro ska göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta.¹⁸⁶

7 kap. 7 b §: För beskattningsbara personer som har sin redovisning i euro gäller, i stället för vad som anges i 7 kap. 7 a §, att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a §.¹⁸⁷

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kr. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk beskattningsbar person som har sin redovisning i euro.¹⁸⁸

Mervärdesskatt

15 §: Vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt enligt SFL ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.¹⁸⁹

Kurser för omräkning

17 §: För omräkning enligt lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. ska de kurser som fastställs av ECB för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för dagen för beskattningsårets utgång ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.¹⁹⁰

För övrigt gäller enligt 22 kap. 2 § SFF att uppgifter om belopp som ska lämnas enligt SFL eller SFF ska, om inte annat föreskrivs, anges i svenska kr.

¹⁸⁵ Se 7 kap. 7 a § första st. ML.

¹⁸⁶ Se 7 kap. 7 a § andra st. ML.

¹⁸⁷ Se 7 kap. 7 b § första st. ML.

¹⁸⁸ Se 7 kap. 7 b § andra st. ML.

¹⁸⁹ Se 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

¹⁹⁰ Se 17 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

31 248 003 Språk

Det finns inget krav i ML på översättning av fakturor. I samband med skatterevisioner tillser SKV att översättning – vilken i så fall alltid lämnas till auktoriserad eller godkänd translator att utföra – sker av fakturor till svenska, om inte bakomliggande material ger tillräcklig information. RSV (numera SKV) ansåg att systemet fungerade väl, varför Regeringen inte föreslog att någon regel om krav på översättning av fakturor till det egna nationella språket skulle införas.¹⁹¹

Genom faktureringsdirektivet 2010/45/EU upphävdes för övrigt art. 231 i mervärdesskattedirektivet. Den bestämmelsen gjorde det tidigare möjligt för EU:s medlemsstater att för kontrolländamål kräva översättning till det egna nationella språket av fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium och av fakturor som mottas av beskattningsbara personer som är etablerade inom deras territorium.

31 249 000 Vissa fastighetsöverlåtelse: krav på sammanställning över ingående moms

En säljare måste – vid sidan av faktura (som uppfyller innehållskraven enligt BFL och i förekommande fall innehållskraven enligt ML) – utfärda en annan handling än en faktura, nämligen en sammanställning över ingående moms som denne fått sig fakturerad under innehavstiden av en s.k. investeringsvara.

Vid fastighetsöverlåtelse krävs ett verifikat enligt BFL:s regler, men det behöver inte uppfylla innehållskraven för *faktura* enligt ML, eftersom undantaget från skatteplikt för själva överlåtelsen enligt 3 kap. 2 § ML räknas upp bland undantagen från faktureringsskyldighet i 11 kap. 2 § ML (se 31 223 000). Däremot måste en sammanställning utfärdas beträffande investeringsvara som är fastighet, när det är fråga om:

- att överlåtaren inte har varit frivillig skattskyldig för uthyrning av fastigheten eller fråga är om skatt som denne redovisat på uttag i byggnadsrörelse (8 kap. 19 § ML)¹⁹² eller
- att överlåtelsen avser fastighet som utgör s.k. investeringsvara och parterna inte överenskommit att överlåtaren ska jämka tidigare momsavdrag (8 a kap. 12 § tredje st. och 15 § ML).¹⁹³

¹⁹¹ Se prop. 2003/04:26 s. 89 och 90.

¹⁹² Se prop. 2003/04:26 s. 114.

¹⁹³ Se prop. 2003/04:26 s. 115.

Investeringsvaror

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första st. 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.¹⁹⁴

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i pkt 2 här ovan företagits och ett avdrag enligt pkt 3 här ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i pkt 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.¹⁹⁵

Verksamhetstillhör ska vid tillämpning av bestämmelserna i 8 a kap. ML (dvs. ang. jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvaror) anses som tillgångar som avses i pkt 1 ovan.¹⁹⁶

Utfärdande av handling vid jämkning

8 a kap. 15 §: Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt ska överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som innehåller de uppgifter som framgår av 8 a kap. 17 § ML.¹⁹⁷

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för denna, ska överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende denna ändring.¹⁹⁸

¹⁹⁴ Se 8 a kap. 2 § första st. ML.

¹⁹⁵ Se 8 a kap. 2 § andra st. ML.

¹⁹⁶ Se 8 a kap. 2 § tredje st. ML.

¹⁹⁷ Se 8 a kap. 15 § första st. ML.

¹⁹⁸ Se 8 a kap. 15 § andra st. ML.

8 a kap. 16 §: Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.¹⁹⁹

8 a kap. 17 §: En handling som utfärdas enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla uppgifter om

1. den ingående skatt som hänför sig till överlåtarens förvärv av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
2. den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för,
3. vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett,
4. uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML,
5. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
6. transaktionens art,
7. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
8. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.²⁰⁰

Avser handlingen överlåtelse av en fastighet ska även uppgift lämnas om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten.²⁰¹

Se för övrigt i 31 244 000 ang. inbyte av en säljares investeringsvara som utgör maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång.

31 250 000 Fakturan och utövande av avdragsrätten för ingående moms

Om en beskattningsbar person har gjort ett förvärv av vara eller tjänst eller import av vara i verksamheten, har vederbörande enligt 8 kap. 3 § första st. ML – som motsvarar art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet – rätt till avdrag för ingående moms på förvärvet eller importen om verksamheten medför skattskyldighet. Det ska beaktas när 8 kap. 5 § ML – som motsvarar art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet – anger att rätt till avdrag för ingående moms föreligger *endast* om den kan styrkas enligt bl.a. 8 kap. 17 § ML, som i första st. hänvisar till att så ska ske genom *faktura* – varmed alltså enligt 1 kap. 17 § ML avses sådan

¹⁹⁹ Se 8 a kap. 16 § ML.

²⁰⁰ Se 8 a kap. 17 § första st. ML.

²⁰¹ Se 8 a kap. 17 § andra st. ML.

handling som uppfyller villkoren i 11 kap. ML (se 31 241 000). I förarbetena till BFL anges innehav av en handling som uppfyller ML:s innehållskrav som en förutsättning för att köparen ska kunna ”få” avdrag för ingående mervärdesskatt,²⁰² och i förarbetena till ML anges innehav av en momsberärande faktura som en förutsättning för att kunna ”utöva” avdragsrätten för ingående moms.²⁰³ Även om 8 kap. 5 § ML återfinns i första avdelningen av ML, dvs. 1 kap.-10 kap., där de materiella bestämmelserna återfinns, och inte i andra avdelningen av ML, dvs. 11 kap.-22 kap., där fakturerings-, redovisnings- och förfarandebestämmelserna, dvs. de formella bestämmelserna, återfinns, är inte 8 kap. 5 § ML en regel om den materiella avdragsrättens uppkomst, utan 8 kap. 5 § ML är enbart en bevisregel.²⁰⁴ Frågan är i stället huruvida 8 kap. 5 § utgör en regel om legalbevisning av innebörd att det endast skulle vara möjligt att utöva avdragsrätten för ingående moms med stöd av en faktura som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000).

I samband med kommentar av vissa EU-mål uttalar Regeringen att en faktura inte är en tillräcklig förutsättning för avdragsrätt och att det för att kunna ”utnyttja” avdragsrätten krävs enligt art. 18.1 a) i sjätte direktivet (numera art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet) att en faktura ställts ut i enlighet med kraven i art. 22.3 i samma direktiv (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet – jfr 11 kap. 8 § ML), men att EU-domstolens praxis innebär att kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”.²⁰⁵ Sistnämnda uttalade EU-domstolen i förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme). Enligt EU-målet C-85/95 (Reisdorf), som Regeringen också refererar till,²⁰⁶ tillerkänns medlemsstaterna enligt de båda nyss nämnda direktivbestämmelserna ”befogenhet att dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura”.

Med hänvisning till ”Langhorst”-målet och ”Reisdorf”-målet noterar EU-domstolen också i en dom den 29 april 2004, att villkoret för att utöva avdragsrätten med avseende på innehav av en korrekt faktura tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket

²⁰² Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250.

²⁰³ Se prop. 1994/95:57 s. 136.

²⁰⁴ Se prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, där regeln beskrivs just som en bevisregel.

²⁰⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och Regeringens kommentarer av följande EU-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).

²⁰⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 31.

består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.²⁰⁷ Detta – jämte att EU-domstolen talar om ”innehav av en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura” – visar också att EU-domstolen resonerar om bevisning, där någon exklusiv bevisning inte stipuleras, utan kontrollbehovet kan anses tillgodosett även med underlag som inte till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML. Annars skulle en dylik legalbevisning motverka att EU-domstolen alls kan tala om en omedelbart inträdande avdragsrätt i samband med leverans och tillhandahållande och att ”Utnyttjandet av denna avdragsrätt förutsätter i princip” att betalning för leveransen/tillhandahållandet erläggs ”normalt sett inte innan en faktura har mottagits”.²⁰⁸

Ett förhandsavgörande från EU-domstolen den 1 april 2004, C-90/02 (Bockemühl) är av visst intresse för sammanhanget. I fallet vägrades företagare av tyska skattemyndigheten att göra avdrag för ingående moms avseende tjänsteförvärv från leverantör etablerad utanför Tyskland för vilka förvärvaren omfattades av skyldighet att betala utgående moms på grund av s.k. omvänd skattskyldighet (eng. *reverse charge*).

EU-domstolen ansåg inte att förvärvaren av tjänsterna är tvungen att inneha en faktura som har utställts i enlighet med art. 22.3 i sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet), dvs. som för svenskt vidkommande uppfyller innehållskraven på faktura enligt huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000), för att kunna ”utnyttja” sin avdragsrätt. I pkt 50 i domen noterade EU-domstolen att omfattningen av bestämmelserna därom i art. 18.1 d) i sjätte direktivet (numera art. 178 d) i mervärdesskattedirektivet) inte får gå utöver ”vad som är absolut nödvändigt för att det ska kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt”.

EU-domstolen betonade huruvida kontrollbehovet uppfylls i den särskilda situationen utan att anföra att direktivbestämmelserna i övrigt ska uppfattas innehålla att ett underlag som uppfyller innehållskraven enligt direktivets bestämmelser skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva uppkommen avdragsrätt. Sålunda bör ifrågavarande EU-dom anses utgöra ytterligare stöd för att EU-domstolens praxis innebär att innehållskraven på en faktura enligt ML inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”, utan en bedömning måste ske från fall till fall huruvida en tillräcklig bevisning föreligger för att kunna utöva avdragsrätten.

Varken EU-domstolen eller Regeringen kan således uppfattas anse att ett fakturaunderlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i

²⁰⁷ Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37.

²⁰⁸ Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37, och pkt 35 i samma mål var till hänvisning sker. I pkt 35 hänvisar EU-domstolen också till EU-målen C-97/90 (Lennartz), pkt 27, och C-409/99 (Metropol), pkt 42, som uttryck för en ”fast rättspraxis”, där avdragsrätten i princip är ”en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen” och som ”i princip inte kan inskränkas”.

11 kap. 8 § ML är en nödvändig förutsättning för att utöva avdragsrätten så att fråga skulle vara om en legalbevisning på momsområdet. Någon legalbevisning som gör att avdragsrätten helt bortfaller om fakturakravet inte uppfylls kan sålunda inte anses vara avsedd.

I sammanhanget får också nämnas förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som avgjordes 2006-02-21 av EU-domstolen.²⁰⁹ EU-domstolen kan där, i samband med fråga om återbetalning av ingående moms, åtminstone indirekt sägas ha tagit ställning till frågan om samtliga pkt:er i 11 kap. 8 § ML måste vara uppfyllda för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms avseende ett förvärv. I pkt 90 i domen noterar EU-domstolen att sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) inte beskriver hur staten skulle kunna återkräva moms utan att det i art. 20 i sjätte direktivet finns regler om jämkning (korrigerings) av avdrag för ingående moms på ett förvärv av en investeringsvara (numera art. 184-192 i mervärdesskattedirektivet). I pkt 92 anger EU-domstolen att även om förfarandemissbruk kan konstateras från den skattskyldiges sida, får medlemsstaternas möjlighet enligt art. 22.8 sjätte direktivet (numera närmast art. 224.3 i mervärdesskattedirektivet) att införa regler för att förebygga fusk inte underminera den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.²¹⁰ I art. 22.3 b) sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet) angavs de pkt:er som motsvarar pkt:erna i 11 kap. 8 § ML, och vid sidan av den begränsning som framgick av själva direktivbestämmelsen art. 22.8, får EU-domstolen, genom hänvisningen till densamma och därmed indirekt till art. 22.3 b), anses ha uttryckt stöd för sin egen praxis av innebörd att de formella kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”. Formella krav ska sålunda inte i sig förhindra ett utövande av en materiellt sett uppkommen avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv.

31 260 000 Bevarande av fakturor och annan räkenskapsinformation

11 a kap. ML Bevarande av fakturor m.m.

Genom SFS 2003:1136 infördes den 1 januari 2004 särskilda regler om bevarande av fakturor som ska utfärdas enligt ML. Dessa regler överfördes till ML i samband med att SFL infördes den 1 januari 2012, och de återfinns sedan den 1 januari 2013 i ett eget kapitel i ML, nämligen 11 a kap., som infördes genom SFS 2012:342. Reglerna om bevarande av fakturor m.m. i 11 a kap. ML innebär följande:

- Den som ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en beskattningsbar person tagit emot.²¹¹

²⁰⁹ Se ang. ”Halifax m.fl.”-målet även Forssén 2015 (1) s. 81-84, 88, 95, 205 och 223.

²¹⁰ I pkt 92 i ”Halifax m.fl.”-målet hänvisar EU-domstolen för övrigt till EU-målen förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 52, och C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), pkt 59, samt C-395/02 (TransportService), pkt 29.

²¹¹ Se 11 a kap. 1 § första st. ML.

- I BFL finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.²¹²
- Den som inte är bokföringsskyldig men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt första st., ska tillämpa bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § och 6 § BFL samt platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. 2–4 §§ BFL (se nedan).²¹³
- Den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras ska också från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet samt att uppgifterna i fakturan är läsbara.²¹⁴
- Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.²¹⁵
- När en behörig myndighet i ett annat EU-land under lagringstiden begär det ska den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras medge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura som bevaras på elektronisk väg, om begäran görs för kontrolländamål och mervärdesskatt som är hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land. För en sådan begäran gäller motsvarande begränsningar som enligt 47 kap. 2 § SFL (se nedan).²¹⁶
- Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses att data bevaras med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.²¹⁷

Vissa bestämmelser i 7 kap. BFL

Enligt 7 kap. 2 § första st. andra och tredje men. BFL ska medier för att bevara räkenskapsinformationen bevaras i Sverige (om inte förvaring i annat EU-land eller Island eller Norge kan godtas enligt 7 kap. 3 a §

²¹² Se 11 a kap. 1 § andra st. ML.

²¹³ Se 11 a kap. 1 § tredje st. ML.

²¹⁴ Se 11 a kap. 2 § första st. ML.

²¹⁵ Se 11 a kap. 2 § andra st. ML.

²¹⁶ Se 11 a kap. 3 § första st. ML.

²¹⁷ Se 11 a kap. 3 § andra st. ML.

BFL – varom mera nedan) fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Genom SFS 2003:1135 infördes den 1 januari 2004 i BFL lagrummet 7 kap. 3 a §, och enligt första st. i det får ett företag – eller i förekommande fall (genom hänvisningen enligt ovan i 11 a kap. 1 § tredje st. ML) en icke bokföringsskyldig – förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom EU om:

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till SKV eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,
2. företaget på begäran av SKV eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och
3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form eller i form av mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.²¹⁸

47 kap. 2 § SFL

Vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister (se 32 300 000) och kontrollbesök får SKV inte granska:

1. en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (1942:740), eller
2. en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket.²¹⁹

SKV får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.²²⁰

²¹⁸ Se 7 kap. 1 § första st. 1 och 2 BFL.

²¹⁹ Se 47 kap. 2 § första st. SFL.

²²⁰ Se 47 kap. 2 § andra st. SFL.

32 000 000 Översiktligt om redovisningsregler för moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister

32 100 000 Redovisningsregler om moms

Bestämmelser om redovisning av moms finns i 26 kap. SFL, i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Ytterligare bestämmelser om redovisningen av moms finns i 13 kap. 6-28 a §§ ML.²²¹ Skattedeklaration är ett samlingsbegrepp för mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration) och arbetsgivardeklaration. Här ges en översikt ang. skyldighet att lämna mervärdesskattedekclarationer.²²²

En momsdeklaration ska lämnas till SKV av:

- den som är skattskyldig enligt ML (7 kap. 1 § första st. 3 ML);
- beskattningsbar person som gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms (7 kap. 1 § första st. 4 SFL);
- utländsk beskattningsbar person som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML (7 kap. 1 § första st. 5 SFL);
- utländsk beskattningsbar person från annat EU-land som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, och som varken omfattas av det elektroniska förfarandet för unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet (7 kap. 1 § första st. 6 SFL); och
- den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML (7 kap. 1 § första st. 8 SFL).²²³

Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska, som nämnts, senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en *särskild skattedeklaration* till SKV, och det ska ske för varje sådant UIF.²²⁴ Den som är skattskyldig för import av vara redovisar momsen till Tullverket, men redovisar från och med 2015

²²¹ Se 13 kap. 1 § ML, dess lydelse enligt SFS 2014:940.

²²² Se mer om momsredovisningen, Forssén 2015 (4) avsnitten 5.1.3-5.3 samt även Forssén 2015 (2) s. 19 och 20.

²²³ Se 26 kap. 2 § 2-4 SFL.

²²⁴ Se 26 kap. 7 § andra st. och 35 § SFL.

sådan moms i momsdeklarationen till SKV om vederbörande är momsregistrerad.

Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad eller, om den skattepliktiga och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningen av varor eller tjänster exklusive UIF och import av vara från tredje land (plats utanför EU) för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr, tre kalendermånader. Redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kr, varvid momsdeklaration (MVD) lämnas på årsbasis enligt följande:²²⁵

Fysiska personer och dödsbon som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD senast den 12 maj året efter utgången av beskattningsåret.²²⁶ Enligt 26 kap. 33 a § andra st. SFL gäller det dock inte den som under redovisningsperioden har genomfört:

1. omsättningar, förvärv eller överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder, eller
2. omsättningar eller förvärv av tjänster som förvärvaren är skattskyldig för i Sverige eller ett annat EU-land i enlighet med tillämpningen av art. 196 i EU:s mervärdesskattedirektiv.²²⁷

Juridiska personer, med undantag för dödsbon och handelsbolag, som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD enligt följande uppställning:²²⁸

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklarationen ha kommit in senast den</i>
31 december	12 juli
30 april	12 november
30 juni	27 december
31 augusti	12 mars

Den som lämnar MVD elektroniskt får lämna den i månaden efter den månad som följer av uppställningen närmast här ovan. I januari och augusti ska deklarationen i så fall ha kommit in senast den 17, i april och december den 12.²²⁹ Uppställningen närmast här ovan och vad nyss sagts gäller dock inte den som under redovisningsperioden genomfört sådana omsättningar, förvärv eller överföringar som avses i 26 kap. 33 a § andra st. SFL (se ovan).²³⁰

För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal.²³¹ Om det inte är

²²⁵ Se även Forssén 2015 (4) avsnitt 5.1.3.1.

²²⁶ Se 26 kap. 33 a § första st. SFL.

²²⁷ Se 26 kap. 33 a § andra st. SFL.

²²⁸ Se 26 kap. 33 b § första st. SFL.

²²⁹ Se 26 kap. 33 b § andra st. SFL.

²³⁰ Se 26 kap. 33 b § tredje st. SFL.

²³¹ Se 26 kap. 10-12 §§ SFL.

fråga om att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår, ska MVD lämnas till SKV enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret.²³²

Om beskattningsunderlag över 40 miljoner kr		Om beskattningsunderlag högst 40 miljoner kr	
MVD till SKV senast	för redovisningsperioden	MVD till SKV senast	för redovisningsperioden
26 februari	Januari	12 februari	Oktober-december
26 mars	Februari		
26 april	Mars		
26 maj	April	12 maj	Januari-mars
26 juni	Maj		
26 juli	Juni		
26 augusti	Juli	17 augusti	April-juni
26 september	Augusti		
26 oktober	September		
26 november	Oktober	12 november	Juli-september
27 december	November		
26 januari	December		

Sista deklarationsdag är också sista dag att betala moms.²³³ Utgående moms – ingående moms=positivt belopp för perioden och således moms att betala. Om redovisning av överskjutande ingående moms (utgående moms – ingående moms=negativt belopp för perioden) sker i månaden efter redovisningsperioden, ska den registreras den 12, i januari den 17, i denna månad. Överskjutande ingående moms som redovisas senare ska registreras den dag då redovisning senast ska lämnas.²³⁴

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon regel om när redovisningen ska ske till skillnad från ML, där det i huvudreglerna för när utgående respektive ingående moms ska redovisas anges i 13 kap. 6 § 1 respektive 16 § 1 ML att så ska ske för den redovisningsperiod under vilken omsättning respektive förvärv har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Utgående respektive ingående moms på förskott eller a conton för beställd vara eller tjänst ska redovisas i den redovisningsperiod under vilken förskotts- eller a conto-betalningen har mottagits respektive lämnats enligt 13 kap. 6 § 3 resp. 16 § 2 ML ().²³⁵ Det utgör en skillnad jämfört med inkomstskatten, där det s.k. kopplade området gäller även redovisning av förskott och a conton (14 kap. 2 § IL). Tankar har dock förekommit om att upphäva kopplingen till den

²³² Se 26 kap. 26 och 30 §§ SFL.

²³³ Se 62 kap. 3 § första st. SFL.

²³⁴ Se 61 kap. 4 § SFL.

²³⁵ Se även 1 kap. 3 § andra st. ML.

civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms respektive inkomstskatt – se SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80.

32 200 000 Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna

En periodisk sammanställning, och inte bara momsdeklarationen, ska lämnas för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av varor eller tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har:

- sålt en vara och omsättningen undantas från skatteplikt på grund av att köparen har åberopat ett giltigt VAT-nummer och varan har transporterats till denne i ett annat EU-land (3 kap. 30 a § ML);
- överfört en vara från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som vederbörande bedriver i ett annat EU-land;
- sålt en tjänst och omsättningen föranleder inte skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den – enligt 5 kap. 5 § ML angående placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land, om denne är skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet.

En periodisk sammanställning ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.²³⁶

Tillhandahållande av tjänst enligt 5 kap. 5 § ML till en beskattningsbar person i annat EU-land är således det fall av tjänst för vilken skyldighet att redovisa omsättningen i periodisk sammanställning föreligger, förutsatt att förvärvad tjänst är skattepliktig där och att den förvärvande näringsidkaren ska redovisa moms på förvärvet.²³⁷ Lagstiftaren utgår beträffande kravet på att tjänsten ska vara mervärdesskattepliktig i det andra EU-landet från att den svenske tillhandahållaren av tjänsten ska sätta sig in i det andra landets nationella momsregler.²³⁸ Enligt ett ställningstagande från SKV ska det dock räcka med att säljaren stämmer av i mervärdesskattedirektivet att omsättningen av tjänsten i fråga omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153.²³⁹ Då kan säljaren anta att det andra landet inte har skatteplikt för tjänsten, och anger *inte* omsättningen i periodisk sammanställning.

²³⁶ Se 35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL; prop. 2010/11:165 Del 2 s. 841. Se även Forssén 2015 (2) s. 20.

²³⁷ Se art. 196/214 i mervärdesskattedirektivet.

²³⁸ Se prop. 2009/10:15 s. 95 och 233.

²³⁹ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111.

32 300 000 Krav på att ha kassaregister

I 39 kap. 4-10 §§ SFL stipuleras dokumentationsskyldighet som avser kassaregister. Dessa regler i SFL har ersatt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,²⁴⁰ och innebär i översikt följande:

I SFL avses med kassaregister: kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort.²⁴¹

39 kap. 4 §: Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister.²⁴²

39 kap. 5 §: Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,
2. är befriad från skattskyldighet enligt IL för inkomst från sådan försäljning som avses i 39 kap. 4 § SFL,
3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211),
4. säljer varor eller tjänster genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal,
5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, eller
6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).²⁴³

Vid bedömningen enligt pkt 1 här ovan av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till eller kan antas komma att uppgå till sammanlagt högst fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår.²⁴⁴

39 kap. 6 §: Vid tillämpningen av 39 kap. 4 och 5 §§ SFL ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.²⁴⁵

²⁴⁰ Se pkt 21 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFL.

²⁴¹ Se 39 kap. 2 § första st. första ledet SFL.

²⁴² Se 39 kap. 4 § SFL.

²⁴³ Se 39 kap. 5 § första st. SFL.

²⁴⁴ Se 39 kap. 5 § andra st. SFL.

²⁴⁵ Se 39 kap. 6 § SFL.

39 kap. 7 §: All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret.²⁴⁶ Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.²⁴⁷

39 kap. 8 § Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, samt
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt BFL.²⁴⁸

Kassaregistret ska vara certifierat.²⁴⁹

39 kap. 9 §: SKV får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om

1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller
2. en viss skyldighet är oskälig.²⁵⁰

Ett beslut om undantag får förenas med villkor.²⁵¹

39 kap. 10 §: Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om

1. krav på kassaregister,
2. teknisk kontroll av kassaregister,
3. användning av kassaregister, och
4. undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.²⁵²

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister.²⁵³

I sistnämnda hänseende har inhämtats från SKV:s hemsida, www.skatteverket.se, att några certifierade kassaregister i egentlig mening inte finns. Ett kassaregister som har en tillverkardeklaration och som är anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt SKVFS 2009:2 uppfyller enligt SKV lagstiftarens krav på certifierat kassaregister. Kombinationen av tillverkardeklarerat kassaregister och certifierad kontrollenhet benämns vardagligt ibland som ”certifierat kassaregister”. Av tillverkardeklarationen ska framgå att kassaregistret överensstämmer med de krav som ställs i SKVFS 2014:9. Certifiering av kontrollenheter utförs av företag som är

²⁴⁶ Se 39 kap. 7 § första st. SFL.

²⁴⁷ Se 39 kap. 7 § andra st. SFL.

²⁴⁸ Se 39 kap. 8 § första st. SFL.

²⁴⁹ Se 39 kap. 8 § andra st. SFL.

²⁵⁰ Se 39 kap. 9 § första st. SFL.

²⁵¹ Se 39 kap. 9 § andra st. SFL.

²⁵² Se 39 kap. 10 § första st. SFL.

²⁵³ Se 39 kap. 10 § andra st. SFL.

ackrediterade för detta av Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC).

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Forssén, Björn

- IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]
- Momsen och fakturan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (3)]
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (4)]
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1)]
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011]

Offentligt tryck

Skatteutskottets betänkanden

bet. 1994/95:SkU7 – Mervärdesskatten och EG

Regeringens propositioner

- Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.
- Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdesskatt m.m.
- Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
- Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
- Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
- Prop. 1994/95:202 – Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.
- Prop. 1995/96:58 – EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen
- Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
- Prop. 1997/98:148 – Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.
- Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.
- Prop. 2001/02:28 – Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige
- Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar
- Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
- Prop. 2003/04:76 – Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.
- Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn
- Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor
- Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning
- Prop. 2010/11:28 – Vissa tekniska mervärdesskattefrågor
- Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet
- Prop. 2011/12:94 – Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.
- Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
- Prop. 2013/14:1 – Budgetproposition 2014
- Prop. 2013/14:16 – Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import

Prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Regeringens lagrådsremisser

Lagrådsremissen den 19 augusti 2009 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning, s. 85

Statens offentliga utredningar etc.

SOU 2002:74 (Del 1 och Del 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 28, 79 och 147

SOU 2008:80 (Del 1 och Del 2) – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, s. 60
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen, s. 147

Finansdepartementets brevsvår 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, Dnr. Fi2014/4452, s. 49

RSV:s/SKV:s föreskrifter, skrivelser och ställningstaganden, m.m.

Föreskrifter

SKVFS 2005:14, SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, s. 128 och 129

SKVFS 2007:13, SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML, s. 114 och 129

SKVFS 2009:2, SKV:s föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister, s. 149

SKVFS 2014:9, SKV:s föreskrifter om krav på kassaregister, s. 149

Skrivelser och ställningstaganden samt anvisningar

RSV:s anvisningar RSV Im 1984:2, s. 37

SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, s. 116, 118 och 119

SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113, s. 116, 117, 128 och 134

SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113, s. 113, 115, 117-119, 129-132

SKV:s skrivelse 2004-06-21, dnr 130 182945-04/113, s. 116

SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, s. 131

SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, s. 130

SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153, s. 115-117, 120 och 132

SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, s. 118

SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, s. 132

SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111, s. 132

SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, s. 119

SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111, s. 133

SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, s. 128

SKV:s ställningstagande 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, s. 116

SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, s. 127

SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, s. 131

SKV:s ställningstagande 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, s. 114

SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, s. 111, 114 och 129

SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, s. 120

SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, s. 109

SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111, s. 76 och 147

SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111, s. 115

SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111 (ersatte ställningstagande av 2010-03-11, dnr 131 19677-10/111), s. 60, 68, 90, 106, 121, 122, 124-126

SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111, s. 118

SKV:s ställningstagande 2014-11-13, dnr 131 622690-14/111, s. 93

SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111, s. 49

Handledningar

RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993, s. 305 och 306 (RSV 553 utg 6), s. 37

EU-källor

Primärrätt

Fördraget om EU:s funktionssätt

Sekundärrätt

EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG)

EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet (ersatte den 1 januari 2007 EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv)

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet (ersatt av mervärdesskattedirektivet)

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002

Faktureringsdirektivet 2001/115/EG [ersatt av faktureringsdirektivet 2010/45/EG]

Faktureringsdirektivet 2010/45/EU

Rådets direktiv 94/5/EG

Rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

Rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen)

Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) [det s.k. trettonde direktivet]

Tullkodexen (2913/92)

Rättsfall

EU-domstolens domar

268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 17 och 102

Förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), ECR 1988 p. 4517, s. 139

342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 139

Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), REG 1991 s. I-435 [svensk specialutgåva], s. 38

C-97/90 (Lennartz), REG 1991 s. I-299, s. 140

C-85/95 (Reisdorf), REG 1996 s. I-6257, s. 101 och 139

C-141/96 (Langhorst), REG 1997 s. I-5073, s. 101 och 139

Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrija m.fl.), REG 2000 s. I-1577, s. 141

C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), REG 2000 s. I-6973, s. 141

C-409/99 (Metropol), REG 2002 s. I-81, s. 140

C-90/02 (Bockemühl), REG 2004 s. I-3303, s. 140

C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), REG 2004 s. I-5583, s. 101 och 140

Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 141

C-395/02 (TransportService), REG 2004 s. I-1991, s. 141

C-409/04 (Teleos), REG 2007 s. I-7797, s. 37

HFD

RÅ 2004 ref. 26, s. 116

RÅ 2009 ref. 40 I och II, s. 37

HFD 2011 ref. 87, s. 83

HFD 2012 ref. 56 I, s. 118

SAKREGISTER

A conto	107	Fastigheter	137
A conton	133, 146	Finansinspektionen	143
Anläggningstillgång	114, 128	Finguld	123
Anläggningstillgångar	137	Formella krav	141
Annat identifieringstecken	113	Fusk	141
Antikviteter	120, 125, 126	Förenklad faktura	126, 129
Auktion		Förfarandebestämmelserna	139
auktionsförrättare	116	Förfarandemissbruk	141
Autoliquidation	124	Förskott	107, 113, 132, 133, 146
Avdragsrättens uppkomst	101	Gas	123
Avfall	123	Gemensam bokföring	26
Batches of invoices	118, 133	God redovisningssed	111, 146, 147
Begagnade varor	120, 125, 126	Handelsbruk	128
Beskattningsbar person	102	Holdingsbolag	104
Beskattningsunderlag	129	Hysesrätt	137
Beskattningsunderlaget	118	Identifiering	128
Betalautomat	128	Inbyte	114
Betalningsskyldighet	29	Inventarier	137
Bevara räkenskapsinformation	142	Inventarium	114, 128
Bevarande av fakturor	141	Investeringsguld	122, 123
Bevisning	140	Investeringsvara	114, 128, 136
Bevisregeln	101	Jämka avdrag för ingående skatt	137
Bevissäkring	143	Kassaapparater	115
Blandad verksamhet	19	Kassakvitto	129
Bostadsrätt	137	Kassarabatten	130
Bygg- eller anläggningstjänster	104	Kassaregister	
Byggtjänster	123	tillsyn över	143
Datum		Konstverk	120, 125, 126
omsättning	118	Kontrolländamål	143
Datum för utfärdandet	112	Kreditnota	130
Distansförsäljning	105	enligt ML	129
Elektrisk kraft	114	Kreditnotan	113
Elektronisk faktura	110	Kreditnotor	119
Elektronisk form	137	Kundens registreringsnummer	116
Elektroniska fakturor		Kundkreditering	130
flera	118, 133	Legalbevisning	139, 141
Elektroniska tjänster	120	Legalitetsprincip	19
Elnät	114	Luftfartyg	125
Euro	119, 135	Löpnummer	112, 113, 128, 131
Europeiska centralbanken	135	Maskin	114, 128
Faktura	138	Maskiner	137
definition enligt ML	110	Mervärdesskattebelopp	120
elektronisk form	133	Mervärdesskattegrupp	103
Faktureringdirektivet	98	Mervärdesskatteprincipen	15
Faktureringsskyldig		Mikroskrift	143
huvudregeln	103	Mindre belopp	129
Faktureringsskyldigheten 99, 104, 109, 133		Momsens belopp	129
undantag från	105	Motorbränslen	128
Fartyg	125	Motorcykel	124
Fastighet	124	Mängd och art av omsatta varor och tjänster	117

Naturgassystem	123	SWEDAC.....	150
Nedsättning av priset.....	129	Svenska kronor.....	119
Ny-, till- eller ombyggnad.....	137	Säljarens registreringsnummer.....	115
Nya transportmedel.....	104	Särskild ordning	
Nytt transportmedel.....	124	vinstmarginalsystemet.....	120
Näringsidkare.....	102	Särskilda ordningar.....	120
Omsättning.....	25, 26	Telekommunikationstjänster.....	120
Omvänd betalningsskyldighet.....	123	Tidsgräns.....	109
Omvänd skattskyldighet.....	123, 140	Tilldelade befogenheter.....	19
Outsourcing.....	107, 114	Tillämpad mervärdesskattesats.....	119
Pappersform.....	137	Tillämpningsområdet.....	100
Periodisk sammanställning		Translator.....	136
skyldighet att lämna.....	147	Undantag från skatteplikt.....	121
Periodiska publikationer.....	122	Underskrift.....	134
Personbefordran.....	120, 125	Unionsinterna varuomsättningar.....	122
Personbil.....	124	Unionsinternt förvärv.....	109
Persontransporter.....	128	Upplåtelse	
Radio- och tv-sändningar.....	120	av parkeringsplats.....	128
Redovisningsskyldighet.....	99	Upplåtelse för trafik	
Redovisningsvaluta.....	119	av väg, bro eller tunnel.....	128
Regeringsformen.....	11, 19	Utläggning	
Registreringsnummer		av faktureringsfunktionen till tredje	
till mervärdesskatt.....	127	person.....	114
Resebyråer.....	120, 125	Utläggning av faktureringsfunktionen	
Resetjänster.....	120, 125	107
Reverse charge.....	140	Utländsk beskattningsbar.....	105
Reverse Charge.....	124	Utländsk valuta.....	119
Revision.....	143	Utsläppsätter för växthusgaser.....	123
Rättelse i efterhand.....	118	Utöva	
Samlarföremål.....	120, 125, 126	avdragsrätten för ingående moms	
Samlingsfaktura.....	132	139
Self-billing.....	107, 114, 128, 129	Valuta.....	134
Självfakturerar.....	114, 128, 129	Verifikation.....	130
Självfakturering.....	107, 114, 121	Verifikationen.....	111
Skattepliktig.....	99	Verifikationsnummer.....	113
Skattesats.....	119	Verksamhetsorter.....	116
Skattesatser.....	17	Vinstmarginalbeskattning.....	120, 125,
Skattskyldig.....	99	126	
Skrot.....	123	Vinstmarginalsystemet.....	36
Språket.....	136	Växelkurs.....	134
Steuerschuldnerschaft des		Yrkesmässig.....	103
Leistungsempfängers.....	124	Återförsäljare.....	114