



***IMPAKT*** – *Momsnyckeln*

*Andra upplagan*

***Björn  
Forssén***

*Melker Förlag*

© Björn Forssén och Melker Förlag  
Januari 2018

*Titel:* IMPAKT – Momsnyckeln: Andra upplagan

*Utgivare:* Melker Förlag  
ISBN 978-91-7615-245-4

## Förord

IMPAKT står för *Inkomstskatt*, *Mervärdesskatt* (moms), *Punktskatt*, *Arbetsgivaravgifter*, *Källskatt* (skatteavdrag) och *Tull*. Denna bok, *IMPAKT – Momsnyckeln: Andra upplagan*, är en självständig bok, som fungerar som en introduktion till mervärdesskatterätten. Den fungerar också som ett komplement till *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt: Fjärde upplagan*, där momsen enbart berörs mycket översiktligt och integrerat med genomgången av inkomstskatten.

I denna bok får läsaren en närmare överblick av den svenska mervärdesskatterätten i ett EU-perspektiv, där grunderna för behandlingen av nationella och internationella affärer enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, berörs. Med denna introduktionsbok kan läsaren orientera sig i ämnet mervärdesskatt, och lösa många enklare vardagsproblem angående moms, men framför allt ges här stöd för att bättre kunna bedöma när det är dags att göra en djupare analys och gå till litteratur på fördjupningsnivå i ämnet, studera momshandledning m.m. på Skatteverkets hemsida ([www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)) eller eventuellt anlita skattekonsult. I sistnämnda hänseende finns även min handbok om moms, *Momsrullan*.

Denna bok utgör således inte bara ett verktyg för praktiker som tolkar och tillämpar ML, utan är också en vägledning för studier i ämnet och ett stöd för forskningen på området. Ambitionen med de många figurerna och schematiska beskrivningarna i boken är att den ska bidra i pedagogiskt hänseende till den studerandes etc. eget lärande om mervärdesskatt. För den som vill fördjupa sig i momsfrågor angående enkla bolag (och partrederier) finns även min bok *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier: Tredje upplagan*.

Stockholm i januari 2018  
*Björn Forssén*

## Förkortningar

ang., angående  
BFL, bokföringslagen (1999:1078)  
CLO, Central Liaison Office  
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna  
EG, Europeiska gemenskaperna  
eng., engelska  
EU, Europeiska unionen  
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt  
fr., franska  
GST, goods and services tax  
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen  
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)  
kr, kronor  
men., meningen/-arna  
MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)  
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)  
Moms, mervärdesskatt  
MVD, mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration)  
prop., Regeringens proposition  
PS, periodisk sammanställning  
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)  
SKV, Skatteverket  
SOU, statens offentliga utredningar  
st., stycket/-na  
ty., tyska  
UIF, unionsinternt förvärv  
VAT, value added tax  
VIES, VAT Information Exchange System  
VMB, vinstmarginalbeskattning  
www, world wide web  
Åf, beskattningsbar återförsäljare

## Källförteckning

### Offentligt tryck m.m.

*Skatteutskottets betänkanden:* bet. 1994/95:SkU7.

*Regeringens propositioner:* prop. 1989/90:111; prop. 1993/94:99; prop. 1994/95:19 Del 1; prop. 1994/95:57; prop. 1994/95:202; prop. 1995/96:58; prop. 1996/97:100 Del 1; prop. 1997/98:148; prop. 2001/02:28; prop. 2002/03:77; prop. 2003/04:26; prop. 2005/06:130; prop. 2007/08:25; prop. 2009/10:15; prop. 2010/11:28; prop. 2010/11:165 Del 2; prop. 2011/12:94; prop. 2012/13:124; prop. 2013/14:1; prop. 2013/14:16; prop. 2013/14:224; prop. 2015/16:19; prop. 2015/16:79; prop. 2016/17:14.

*Regeringens lagrådsremisser:* Lagrådsremissen den 19 augusti 2009 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning.

*Statens offentliga utredningar:* SOU 2002:74; SOU 2008:80.

*SKV:s ställningstaganden:* SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805591-09/111; SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111; SKV:s ställningstagande 2016-01-28, dnr 131 7708-16/111, om upphävande av SKV:s ställningstagande 2013-03-01, dnr 131 139907-13/111.

### EU

*EU-mål:* 268/83 (Rompelman).

*EU-regler:* *Primärrätt.* Fördraget om EU:s funktionssätt. *Sekundärrätt.* Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen), rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i tillämpningsförordningen, rådets förordning (EU) nr 1042/2013 om ändring i tillämpningsförordningen, rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) [det s.k. trettonde direktivet], faktureringsdirektivet 2001/115/EG, det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU, EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG), Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen), Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002.

### HFD:s domar

HFD 2011 ref. 87

# Innehåll

Förord, s. 3

Förkortningar, s. 4

Källförteckning, s. 5

Guide till Momsnyckeln, s. 9

Grundläggande regler om moms, s. 10

- I) **ÖVERSIKTLIGT OM MERVÄRDESSKATTENS SKYLDIGHETER OCH RÄTTIGHETER**, s. 10  
*Särskilt om s.k. blandad verksamhet*, s. 13
- II) **HUVUDPRINCIPERNA FÖR VEM SOM ÄR SKATTSKYLDIG FÖR EN OMSÄTTNING INOM LANDET ELLER FÖRSÄLJNING TILL UTLANDET ELLER FÖRVÄRV FRÅN UTLANDET**, s. 13  
**Inländska respektive utländska beskattningsbara personer**, s. 13  
*Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person*, s. 14  
**Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person**, s. 14  
**Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person**, s. 14  
**Särskilda bestämmelser om skattskyldighet**, s. 15  
**Unionsinternt förvärv av vara (UIF)**, s. 15  
**Import**, s. 15  
**Särskilt om s.k. betalningsskyldighet**, s. 15  
**Särskilt om s.k. mervärdesskattegrupper**, s. 15
- III) **REGISTRERING, FAKTURERINGS- OCH DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET, DEKLARATIONER OCH PERIODISK SAMMANSTÄLLNING**, s. 15  
**Registreringsskyldighet**, s. 15  
**Fakturerings- och dokumentationsskyldighet**, s. 16  
**Deklarationsskyldighet**, s. 20  
**Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna**, s. 21
- IV) **ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT**, s. 22  
**Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats**, s. 22  
**A Tillgångsöverlåtelser**, s. 22  
**B Fastighetsområdet**, s. 22  
**C Personliga tjänster, rättigheter och kommunikation m.m.**, s. 22  
**D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel**, s. 22  
**Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt**, s. 23  
**a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar**, s. 23  
**b Undantag på fastighetsområdet**, s. 23  
**c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m.**, s. 23  
**d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott**, s. 23
- V) **VISSA BRANSCHER OCH FRÅGOR**, s. 24  
**Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter**, s. 24  
**VMB: viss resebyråverksamhet**, s. 24  
**Konstnär (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst**, s. 25  
**Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.**, s. 25  
**Byggbranschen**, s. 25  
**Investeringsvaror**, s. 26  
**Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag**, s. 26

- 1) **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. 27**

**Import, s. 27**  
*Import – förtullning (varors övergång till fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m., s. 27*  
*Undantag från skatteplikt vid import, s. 28*  
*Undantag för viss import, s. 28*  
**Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m., s. 28**  
*Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen, s. 28*  
*Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd/centraliserad klarering, s. 29*  
**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. 29**  
*Unionsinternt förvärv av vara(UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land, s. 29*  
*Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)], s. 29*  
*Undantag från skatteplikt vid UIF, s. 30*  
*Varuutförsel från Sverige till annat EU-land, s. 30*  
**Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap., s. 30**  
*Export av vara till TL, s. 31*  
**Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 31**  
*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; artikel 44 i mervärdesskattedirektivet), s. 31*  
*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; artikel 45 i mervärdesskattedirektivet), s. 31*
- 2) **REGELSYSTEMATIKEN FÖR ATT BESTÄMMA OM EN OMSÄTTNING SKA PLACERAS INOM LANDET (SVERIGE) ELLER UTOMLANDS, s. 33**

**Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§, s. 33**  
**Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§, s. 33**  
*5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster, s. 34*  
*5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§, s. 34*  
**Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st., s. 34**
- 3) **OLIKA TYPISKA BESKATTNINGSSITUATIONER ANGÅENDE HANDEL MED UTLANDET AVSEENDE VAROR (A-C) ELLER TJÄNSTER (D), s. 35**

**AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land, s. 35**  
**AA1. K är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, s. 35**  
*Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF), s. 35*  
*Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB), s. 35*  
**AA2. K är inte beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, s. 36**  
Huvudregel, s. 36  
Undantag, s. 36  
**AA3. Nya transportmedel, s. 37**  
**AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT), s. 37**  
**RR, s. 37**  
**TT1, s. 37**  
**TT2, s. 38**  
**AAY. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel, s. 39**  
**AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person, s. 39**  
**AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land, s. 40**  
**AB1. K är beskattningsbar person eller icke beskattningsbar person som ska beskattas för UIF i annat EU-land än SE, s. 40**  
**AB2. K är inte beskattningsbar person eller icke beskattningsbar person som ska beskattas för UIF i annat EU-land än SE, s. 40**  
Huvudregel, s. 40  
Undantag, s. 41  
**AB3. Nya transportmedel, s. 42**  
**ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma, s. 43**

**BA Varuinförsel från TL (import),** s. 43  
**BB Varuutförsel till TL (export),** s.44  
Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8, s. 45  
**C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror,** s. 46  
**D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL),** s. 47  
**D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst,** s. 47  
Kommentarer till huvudregel I, s. 48  
Kommentarer till huvudregel II, s. 49  
**D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §,** s. 50  
Kommentarer till 5 kap. 7 § ML, s. 50  
Kommentarer till 5 kap. 8 §, s. 51  
Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§, s. 52  
*5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran,* s. 52  
*5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse,* s. 53  
*5 kap. 9 § tredje st. – särskild regel om placeringen av omsättning bestående i brevbefordran,* s. 53  
*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. 54  
Kommentar till 5 kap. 11 § 5, s. 55  
Kommentar till 5 kap. 12 §, s. 55  
Kommentar till 5 kap. 13 §, s. 55  
Kommentar till 5 kap. 15 §, s. 56  
Kommentarer till 5 kap. 17 §, s. 57  
Kommentar till 5 kap. 18 §, s. 58  
Kommentarer till 9 b kap. 4 §, s. 58  
*-- Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 § --,* s. 59  
**D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster,** s. 59  
*Huvudregel I (5 kap. 5 §),* s. 59  
*Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna,* s. 60  
5 kap. 16 §, s. 60  
De särskilda ordningarna, s. 60  
Kommentarer till de särskilda ordningarna, s. 60



## Guide till Momsnyckeln

Momsnyckeln består i två sektioner: *Grundläggande regler om moms* samt *Internationella affärer och moms*. Den första sektionen, *Grundläggande regler om moms*, delas in i fem huvuddelar, I-V:

- Under I) ges en översiktlig beskrivning av mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter.
- Under II) redogörs för huvudprinciperna för vem som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för en omsättning inom landet eller försäljning till utlandet eller förvärv från utlandet.
- Under III) lämnas en kort översikt avseende: registreringskyldighet, fakturerings- och dokumentationskyldighet, deklarationskyldighet och skyldighet att lämna s.k. periodisk sammanställning (PS).
- Under IV) ges en översikt avseende skatteplikt, undantag från skatteplikt och avseende fakturauppgifter.
- Under V) berörs vissa branscher och momsen samt särskilda frågor om moms.

Den första sektionen berör momsen avseende både nationella och internationella affärer, eftersom sektionen behandlar grundläggande regler om moms. Den andra sektionen i boken fokuserar helt på momsen avseende internationella affärer. Beroende på förkunskaper kan den delen läsas direkt som stöd för problemlösning, men allmänt sett utgör denna bok främst ett stöd för att sätta sig in i momsen och kunna bedöma när det är dags för en djupare analys, t.ex. i samband med forskning i ämnet, eller när det föreligger behov av att anlita skattekonsult.

I den andra sektionen, *Internationella affärer och moms*, lämnas en översiktlig redogörelse på det temat. Momsens karaktär av en konsumtionsskatt innebär för internationell handel med varor och tjänster att omsättningen i princip ska anses ske där varan eller tjänsten konsumeras, men EU-rätten är något schablonartad därvidlag. I 5 kap. ML bestäms om en omsättning av en vara eller tjänst placeras inom landet (Sverige) eller utomlands, och i 1 kap. 2 § ML bestäms vem av säljaren eller köparen som kan bli skattskyldig för omsättningen. Denna sektion delas in i tre huvuddelar och under 1), 2) och 3) redogörs:

- 1) för 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 (huvudprinciperna);
- 2) för regelsystematiken i ML för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet eller utomlands; och
- 3) för olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor eller tjänster.

Efter en genomgång av huvudprinciperna för de internationella affärerna och momsen (1) samt en schematisk beskrivning av regelsystematiken för bestämningen av omsättningens placering enligt ML (2) redogörs under 3) närmare för olika momsmässiga beskattningssituationer avseende internationella affärer. Dessutom berörs där också olika konsekvenser av bedömningen av beskattningssituationen, t.ex. om avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms föreligger avseende förvärv för att skapa en omsättning även om den inte föranleder att utgående moms ska redovisas. Där anges även om faktureringsreglerna enligt ML gäller och om skyldighet föreligger för att, utöver momsdeklarationen, lämna en PS.

De olika typiska beskattningssituationerna under 3) delas in i A-C som avser handel med utlandet avseende varor respektive D som avser sådan handel avseende tjänster. A-D delas sedan in i följande avdelningar, vilka sedan finfördelas ytterligare med avseende på olika specifika problemställningar:

- AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land,
- AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land,
- BA Varuinförsel från TL (import),
- BB Varuutförsel till TL (export),
- C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror, och
- D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL).

Om inte annat uttryckligen anges vid genomgången under 3), antas att varor och tjänster är av sådan karaktär att de skulle medföra avdragsrätt (skattepliktiga omsättningar) eller återbetalningsrätt (från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar) för ingående moms på förvärv (eller import), om säljaren gjorde omsättningarna inom landet. Beträffande UIF eller import av varor antas att de avser varor av skattepliktig karaktär.

# Grundläggande regler om moms

## I) ÖVERSIKTLIGT OM MERVÄRDESSKATTENS SKYLDIGHETER OCH RÄTTIGHETER

Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter kan beskrivas med följande schematiska översikt:

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra: konsumenter/skattebearare
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 artikel 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 artiklarna 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 artikel 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 artikel 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; artikel 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 gruvidrift 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 st. om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

OBS! Sedan den 1 januari 2017 omfattas *beskattningsbara personer med liten omsättning* (högst 30 000 kr/år) i princip av *skattebefrielse*: se 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML (SFS 2016:1069).

Beskattningsbar person utvidgas i 5 kap. 4 § jämfört med bestämmelsen i 4 kap. 1 § vid tillämpning av reglerna om placering av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ ML (se under Internationella affärer och moms).

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 artiklarna 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).

OBS! Bestämningen av begreppet *fastighet* enligt ML (1 kap. 11 §) ändrades den 1 januari 2017 genom SFS 2016:1208, så att kopplingen till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) slopades. Numera sker hänvisningen i 1 kap. 11 § ML för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 [art. 13b införd genom rådets förordning (EU) nr 1042/2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011] – jfr även prop. 2016/17:14 s. 46.

*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 punkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt artikel 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. artikel 169 i mervärdesskattedirektivet).

De från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningarna i 3 kap. ML är enligt 10 kap. 11 § första st.:

- Vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc. [3 kap. 19 § första st. 2]
- Omsättning av
  1. luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,
  2. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana luftfartyg,

3. delar, tillbehör eller utrustning till sådana luftfartyg, när varan – säljs eller hyrs ut till den som äger luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller – förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och  
4. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 3. [3 kap. 21 §; dess lydelse enligt SFS 2017:1196]

- Omsättning av
  1. fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet,
  2. fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske,
  3. utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av eller används i ett fartyg som anges i 1 eller 2,
  4. varor för förbrukning ombord på fartyg som anges i 1,
  5. varor för försäljning ombord på fartyg som anges i 1 a) i andra fall än som avses i 5 kap. 2 b §, b) i de fall som avses i 5 kap. 2 b §, om varorna är sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/ 2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, och
  6. varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som anges i 2, dock inte fartygsproviant för fartyg som används för kustfiske. I fråga om punktskattepliktiga varor gäller första st. 4 och 5 a endast om omsättningen uppfyller villkoren för proviantering i 7–9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Första st. 5 b gäller inte i fråga om punktskattepliktiga varor. Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikt enligt första st. 5 endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. [3 kap. 21 a §, dess lydelse enligt SFS 2017:1196]

- Omsättning av
  1. tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som anges i 21 a § första st. 1 eller 2,
  2. tjänster i form av uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i 21 a § första st. 3,
  3. andra tjänster än de som avses i 1 eller 2 för att täcka direkta behov för de fartyg som anges i 21 a § första st. 1 eller 2 och deras laster. [3 kap. 21 b §; införd den 1 januari 2018 genom SFS 2017:1196]
- Omsättning av tjänster som tillhandahålls av sådana mäklare och andra förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21, 21 a eller 21 b §. [3 kap. 22 §, dess lydelse enligt SFS 2017:1196]
- 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 varor till beskickningar eller konsulat i andra EU-länder resp. till kontor eller anläggningar belägna i andra EU-länder och tillhöriga EU:s institutioner etc. eller annan internationell organisation etc. [3 kap. 30 c §, dess lydelse enligt SFS 2015:888 (säljaren (S) ska i sina räkenskaper ha ett intyg från köparen (K) till S om utförelseavsikt, enligt 14 c § andra st. mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, dess lydelse enligt SFS 2015:895)]
- 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 § (S ska i sina räkenskaper ha ett intyg från K till S om utförelseavsikt, enligt 14 c § andra st. MF, dess lydelse enligt SFS 2015:895)]
- Omsättning av varor eller tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern. [3 kap. 31 a § (S ska i sina räkenskaper ha ett intyg från K till S om utförelseavsikt, enligt 14 c § andra st. MF, dess lydelse enligt SFS 2015:895)]
- 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 §]
- Omsättning av varor i vissa lager eller av tjänster avseende sådan omsättning av varor. [9 c kap. 1 §]

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 § ML föreligger avdragsförbud för ingående moms bl.a. om

den hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad eller för representation och liknande ändamål enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL (jfr 8 kap. 9 § ML enligt SFS 2016:1069 och 2017:1196). Andra lagrum med begränsning av avdragsrätten i ML är bl.a. 8 kap. 15 och 16 §§ – ang. personbilar (och motorcyklar). Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med artikel 176 andra st. i direktivet så länge EU:s råd inte beslutar annat.

#### *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 punkt 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 punkt 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.

## **II) 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 artiklarna 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) – i princip tilldelat kompetensen till EU:s institutioner. Enligt artikel 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.

### **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.]

### *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).

#### ***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 etablera. 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 under Internationella affärer och moms).
- 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), 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).

#### ***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 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 b 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. skatteinlämning 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 etablerad 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).

### **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]

### **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).

### **Import**

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

### **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).

### **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).

## **III) REGISTRERING, FAKTURERINGS- OCH DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET, DEKLARATIONER OCH PERIODISK SAMMANSTÄLLNING**

### **Registreringsskyldighet**

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 skattedeclaration 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) under Internationella affärer och moms]. 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 moms än så 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).

### **Fakturerings- och dokumentationsskyldighet**

De skatterättsliga reglerna om fakturerings- och dokumentationsskyldighet återfinns framför allt i 11 kap. ML, MF, 39 kap. 3 § SFL och 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Beträffande kraven på fakturans innehåll anger huvudregeln, 11 kap. 8 § ML, följande:

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § ska, om inte annat följer av 8 a eller 9 §, innehålla följande uppgifter:

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 §,
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. tillämplad 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 självfakturerings,
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 *omvänd 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*.

I 11 kap. 9 § ML regleras under vilka förutsättningar bestämmelserna i huvudregeln i 11 kap. 8 § om fakturors innehåll får frångås och i stället en förenklad faktura utfärdas enligt 11 kap. 9 § (som inte berörs närmare här).

Med faktura avses dokument eller meddelanden i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga på grund av att omsättningen av aktuell vara eller tjänst placeras där, som uppfyller villkoren i det landet (1 kap. 17 § ML). Med elektronisk faktura avses en sådan faktura om den utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format (1 kap. 17 a § ML). Sådan elektronisk faktura får utfärdas endast om mottagaren godkänner det (11 kap. 6 § ML). Även om en företagare inte omfattas av de särskilda reglerna om faktureringsskyldighet i ML, är denne skyldig att upprätta verifikat (fakturor) för varje affärshändelse om vederbörande är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL. Då gäller emellertid bara de innehållskrav som ställs på verifikat enligt 5 kap. 7 § BFL.

Sedan Sveriges EU-inträde 1995 är grundprincipen 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 om en företagare inte är etablerad i Sverige, är det tillräckligt för att denne ska omfattas av svensk beskattningsrätt momsmässigt sett att vederbörande gör en tillfällig, enstaka omsättning här. Det är således naturligt att de särskilda regler om faktureringsskyldighet som stipuleras i 11 kap. ML i första hand följer omsättningens placering, så att svensk skattemyndighet (SKV) tilldelas primärt kontrollansvar över dokumentationen av omsättningar inom (Sverige). Därför ändrades denna faktureringsskyldighet enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134 (prop. 2003/04:26), från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.

- Förändringen 2004 av faktureringsskyldigheten enligt ML krävdes på grund av det s.k. faktureringsdirektivet 2001/115/EG, vilket ersattes av det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU och återfinns i artiklarna 217-240 i mervärdesskattedirektivet. Numer föreligger således faktureringsskyldighet enligt ML inte bara för skattepliktiga omsättningar, utan även för omsättningar som undantas från skatteplikt. Undantag från faktureringsskyldighet i sistnämnda fall förekommer endast enligt den uttömmande uppräkningsen i 11 kap. 2 § ML av vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Där anges också att faktureringsskyldigheten enligt ML inte heller omfattar internationell personbefordran [se nedan angående 5 kap. 9 § första st.]. I artikel 380 i mervärdesskattedirektivet 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 [jfr prop. 2003/04:26 s. 65 och 66; se D2 under Internationella affärer och moms ang. 5 kap. 9 § första st.].

De särskilt uppräknade undantag från skatteplikt i 3 kap. som också undantas från de särskilda reglerna om faktureringsskyldighet i 11 kap. ML är följande:

- undantag från skatteplikt på fastighetsområdet (3 kap. 2 §),
- undantag från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4 §),
- undantag från skatteplikt för utbildning (3 kap. 8 §),
- undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel (3 kap. 9 §),
- undantag från skatteplikt för försäkringstjänster (3 kap. 10 §),
- undantag från skatteplikt inom kulturområdet (3 kap. 11 §),
- undantag från skatteplikt inom idrottsområdet (3 kap. 11 a §),
- undantag från skatteplikt av tjänster som avser införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 1),
- undantag från skatteplikt av omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram huvudsakligen finansierad genom statsanslag (3 kap. 20 §),

- undantag från skatteplikt för läkemedel som lämnas ut mot recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning (3 kap. 23 § 2),
  - undantag från skatteplikt avseende modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3),
  - undantag från skatteplikt för lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel (3 kap. 23 § 5), och
  - 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 (3 kap. 23 a §).
- [11 kap. 2 § första men. ML]

Sedan det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU – i de delar som berörs här – genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013 är huvudregeln alltså att faktureringskyldighet enligt ML föreligger vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer (prop. 2011/12:94 s. 30). 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 att innehållskravet på verifikat enligt 5 kap. 7 § BFL uppfylls. I vissa särskilt angivna fall omfattas dock en omsättning inom landet till fysisk person som är privatperson av de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML, nämligen vid omsättning av

- nya transportmedel till en privatperson i annat EU-land (jfr AB3 under Internationella affärer och moms);
  - bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande; och
  - av varor från annat EU-land till privatpersoner i Sverige (distansförsäljning).
- [11 kap. 1 § andra st. ML]

I det sistnämnda fallet 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 [jfr AA2 c) under Internationella affärer och moms]. Samtidigt upphävdes faktureringskyldigheten enligt ML vid distansförsäljning av varor till köpare i ett annat EU-land [jfr AB2 b) under Internationella affärer och moms], eftersom faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas på grund av att omsättningen sker där och inte i Sverige i sådana fall (prop. 2011/12:94 s. 40).

- 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 (6 kap. 2 och 3 §§ SFL). Sistnämnda krav på underlag för kontroll av momsredovisningen gäller således även om den utländska beskattningsbara personen inte är bokföringsskyldig i Sverige enligt BFL.

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.
- [11 kap. 8 § 12 ML]

När köparen av en vara eller en tjänst är skyldig att betala mervärdesskatten i stället för säljaren (omvänd skattskyldighet), ska säljarens faktura innehålla uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* (11 kap. 8 § 13 ML).

- Om det är fråga om försäljning av varor till annat EU-land, ska, i enlighet med 11 kap. 8 § 12 ML och SKV:s ställningstagande, säljaren i fakturan ange uppgiften 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”. [SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2. Se även SKV:s ställningstagande 2016-01-28, dnr 131 7708-16/111, om upphävande av SKV:s ställningstagande 2013-03-01, dnr 131 139907-13/111.]

- 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 11 kap. 8 § 13 ML, 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.). [SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.3; prop. 2011/12:94 s. 44. Se även rådets direktiv 2010/45/EU om ändring av mervärdesskattedirektivet vad gäller regler om fakturering.]

Det är 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, varvid denne också är den som utfärdar fakturan, om inte vederbörande utnyttjar någon av möjligheterna att i stället se till att köparen upprättar fakturan, s.k. självfakturering (eng., *self-billing*) eller se till att en tredje person ombesörjer att fakturan utfärdas (s.k. utläggning av faktureringsfunktionen, eng., *outsourcing*) [11 kap. 1 § första st. ML; prop. 2003/04:26 s. 56-61 och 117]. För att köparen ska få utfärda fakturan – självfakturering – förutsätts att det finns

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och
2. ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura. [11 kap. 4 § ML]

Genom att det nya faktureringsdirektivet implementerades i ML genom SFS 2012:342 slopades beträffande självfakturering den tidigare begränsningen i 11 kap. 4 § av innebörd att 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. (prop. 2011/12:94 s. 55 och 91). Genom det nya faktureringsdirektivet infördes en ny artikel i mervärdesskattedirektivet, artikel 219a. Huvudregeln däri, artikel 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 ovan sagda ang. s.k. distansförsäljning mellan Sverige och annat EU-land) Denna koppling till omsättningslandet syftar till att göra faktureringsreglerna enkla att tillämpa, då näringsidkarna 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 artikel 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 (prop. 2011/12:94 s. 33 och 34). Då en svensk köpare som är beskattningsbar person självfakturerar gäller således 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, är köparen skattskyldig om denne är beskattningsbar person etc. och omsättningen anses ske här (1 kap. 2 § första st. 2 ML), 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.

[Jfr under Internationella affärer och moms].

Om självfakturering tillämpas, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering* (11 kap. 8 § 11 ML).

För övrigt noteras att om det är möjligt för en beskattningsbar person som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster att tillämpa förfarandet för de s.k. särskilda ordningarna, i stället för de allmänna reglerna i ML och SFL, och denne väljer att göra så, ska vederbörande på elektronisk väg lämna en särskild mervärdesskattedeklaration till SKV, om Sverige är den s.k.

identifieringsstaten. Om den s.k. konsumtionsstaten är ett annat EU-land, vidarebefordrar SKV deklarationsuppgifter och betalning av moms dit [se under Internationella affärer och moms]. Det är i sådant fall konsumtionsstaten som är beskattningsland, och som ska avgöra om skatten är korrekt. Därför räcker det med att beskattningsunderlaget m.m. ange i fakturan, medan kravet på uppgift om momsbeloppet inte upprätthålls, enligt 11 kap. 8 § 10 ML. Både identifieringsstaten och konsumtionsstaten får begära att få tillgång till erforderligt underlag för beskattning och kontroll (prop. 2013/14:224 s. 124).

## Deklarationskyldighet

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. Det finns fler bestämmelser om redovisning av moms i 13 kap. 6-28 a §§ ML [13 kap. 1 § ML (enligt SFS 2014:940)].

Deklarationskyldigheten fullgörs genom att en skattedeklaration lämnas. Skattedeklaration är ett samlingsbegrepp för mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration) och arbetsgivardeklaration. 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).

[26 kap. 2 § 2-4 SFL]

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 (26 kap. 7 § andra st. och 35 § SFL). Den som är skattskyldig för import av vara redovisar momsen till Tullverket, men redovisar från och med 2015 sådan moms i momsdeklarationen till SKV om vederbörande är momsregistrerad (se under Internationella affärer och moms).

*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 TL 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. För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal (26 kap. 10-12 §§ SFL). Momsdeklaration (MVD) lämnas till SKV enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret (26 kap. 26 och 30 §§ SFL).

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 (62 kap. 3 § första st. SFL). 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 (61 kap. 4 § SFL).

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 (se även 1 kap. 3 § andra st. ML). 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 civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms respektive inkomstskatt – se SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80.

### **Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna**

En periodisk sammanställning (PS), 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 är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF i ett annat EU-land, 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 huvudregel I (5 kap. 5 § ML) för 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 PS ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad. [35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL; prop. 2010/11:165 Del 2 s. 841]

## ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT

### **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. Tillämplig momssats anges i faktura (11 kap. 8 § 9), men inte vid omvänd skattskyldighet (11 kap. 8 § 6 och 8 a §). [Huvudregeln om fakturainnehåll=11 kap. 8 § ML; förenklad faktura berörs inte.]

### **A Tillgångsöverlåtelse**

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

### **B Fastighetsområdet**

Upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt (SFS 2016:1208); 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).

### **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).

### **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). Reparationer av: cyklar (med tramp- eller vevanordning), skor, lädervaror, kläder och hushållslinne, **momssats 12 %** fr.o.m. 2017 [7 kap. 1 § andra st. 6; SFS 2016:1078 (och SFS 2015:748)].

Tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettforeställningar eller andra jämförliga föreställningar (7 kap. 1 § tredje st. 5; SFS 2015:748). 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, m.m. (7 kap. 1 § tredje st. 7 – se dess lydelse fr.o.m. 2018 enligt SFS 2017:1205). 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].

### **Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt**

Under a-d anges, begränsat till 2-24 §§ i 3 kap. resp. 2 kap. 1 b § ML, var de regler om undantag från skatteplikt resp. undantag från omsättning 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) samt om stöd för det ska lämnas i säljarens faktura (11 kap. 2 § första men. ML), när denne omfattas av de särskilda faktureringsreglerna i ML, varvid enbart relevant bestämmelse i ML eller, i förekommande fall, i mervärdesskattedirektivet då anges.

#### **a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar**

- I enlighet med 2 kap. 1 b § ML, som ersatte 3 kap. 25 § ML den 1 januari 2016 (SFS 2015:888), anses inte någon omsättning ske för bl.a. överlåtelse av verksamhet eller av verksamhetsgren. Undantaget från beskattning är okvalificerat; i fakturan anges 2 kap. 1 b § ML eller artikel 19 (varor)/artikel 29 (tjänster) i momsdirektivet.

- Undantag från skatteplikt för överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. av anläggningstillgångar), om 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 artikel 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 §.]

#### **b Undantag på fastighetsområdet**

- Huvudregeln på fastighetsområdet är att omsättningar i form av fastighetsöverlåtelser eller av överlåtelser eller upplåtelser 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.

#### **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 artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

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

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

- Fartyg och luftfartyg (3 kap. 21, 21 a, 21 b och 22 §§): kvalificerat undantag; i fakturan anges nämnda lagrum i 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)/D1 (3 kap. 9 § utom tredje st. 2 och 10 §) under Internationella affärer och moms.]

#### **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 §§): okvalificerat 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 §). Okvalificerat undantag gäller sedan 1 april 2016 för vissa posttjänster och frimärken (3 kap. 20 a § ML; SFS 2016:91).

- 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.

#### IV) VISSA BRANSCHER OCH FRÅGOR

##### 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 artiklarna 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 under Internationella affärer och moms).
- En beskattningsbar återförsäljare (Åf) av en begagnad vara, konstverk, samlarföremål eller antikvitét (9 a kap. 8 § ML) kan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning, om varan levererats till denne inom EU av:
  - a) någon annan än en beskattningsbar person;
  - b) en beskattningsbar person som redovisar VMB-moms här eller i annat EU-land;
  - c) en beskattningsbar person vars omsättning undantogs från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller motsvarande bestämmelser i annat EU-land;
  - d) en konstnär som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML (se nedan); eller
  - e) en beskattningsbar person i annat EU-land, om vederbörande undantogs från mervärdesskatt enligt bestämmelser om små företag i artiklarna 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 under Internationella affärer och moms].
- 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 under Internationella affärer och moms]

Avslutningsvis 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 under Internationella affärer och moms]

##### 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 artiklarna 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 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, under Internationella affärer och moms]. 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).

### **Konstnär (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst**

Om en konstnärs 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 beskattningsunderlagets 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).

### **Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.**

Den 1 januari 2014 förenklades, genom SFS 2013:954, reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser, 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 gruppchef 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)

### **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).

### 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 jämställs 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 innehåses 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 § 4 eller 5 (SFS 2015:888) 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.

Maskin, utrustning och särskild inredning ska vid tillämpning av bestämmelserna i 8 a kap. ML anses som sådan tillgång som avses under 1 ovan, om den

1. tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål, och
  2. anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.
- [8 a kap. 2 § ML (dess lydelse enligt SFS 2016:1208); se även artikel 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 antikviteter – VMB (se ovan).

### 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:

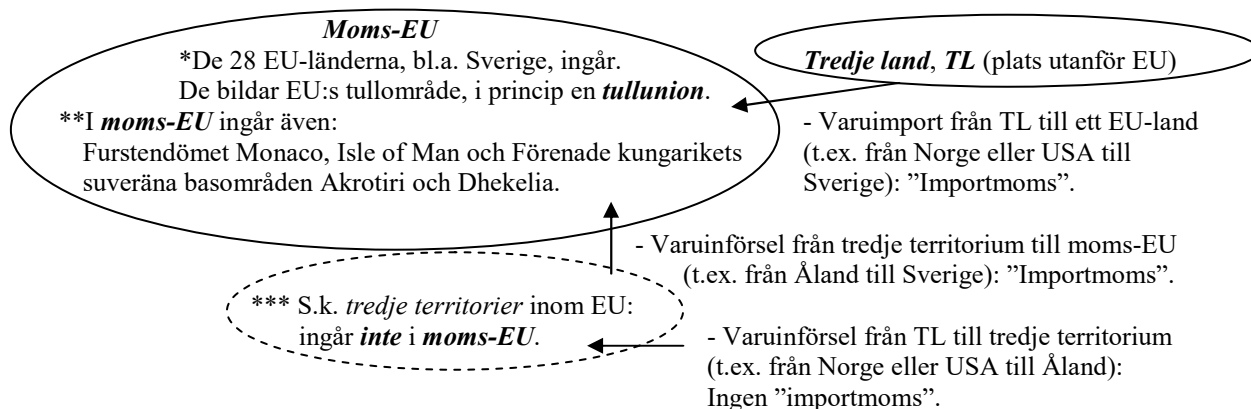
Typ av verksamheter	Fordonet används för: persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning	...bilhandlare	...andra verksamheter.
Avdragsrätt för			
- inköp	100 %	100 %	0 %
- hyra	100 %	50 %	50 %
- driftkostnad	100 %*	100 %*	100 %*
Uttag om bilen är			
- inventarium?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

## Internationella affärer och moms

### 1) 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

#### 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,
3. de franska territorier som avses i artiklarna 349 och 355.1 i FEUF,
4. Åland,
5. Kanalöarna,
6. ön Helgoland,
7. territoriet Büsingen,
8. Ceuta,
9. Melilla,
10. Livigno,
11. Campione d'Italia,
12. 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).

#### **Import – förtullning (varors övergång till 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 till 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 momslagstiftningen 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].

#### *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]

#### *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. Enligt andra st. i samma lagrum undantas från skatteplikt även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt

1. 30 a § första st. 2 eller 3 eller 30 c §, eller
2. 30 a § första st. 1 eller andra st., 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 enligt 2 a och b ska anges vid den tidpunkt då skattskyldighet skulle ha inträtt enligt 1 kap. 5 § om importen hade varit skattepliktig. [1 kap. 5 § ML lyder enligt SFS 2016:261: ”Vid import inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.”] Kravet på bevisning enligt 2 c gäller endast om Tullverket begär sådan bevisning.

Från skatteplikt undantas även 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 i enlighet med SFS 2015:888]

#### ***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 till 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 alltjämt är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

#### *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 kreditställning 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 kreditställning 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).

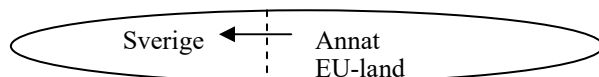
#### *Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd/centraliserad klarering*

Inom EU-rätten finns det regler om s.k. enhetstillstånd (vilka ska ersättas av s.k. centraliserad klarering – prop. 2015/16:79 s. 105 och 125), och sådana tillstånd medger att en importör fullgör deklara-tions- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importeras 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).

#### **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**

##### *Unionsinternt förvärv av vara(UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land*

##### *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 sker kontroll av momsbeskattningen genom uppgifter i PS och momsdeklarationer samt slutligen i parternas bokföringar. Säljarens omsättning nollbeskattas, om köparen gör ett UIF (jfr nedan under *Varuinförsel från Sverige till annat EU-land*). Köparen betalar beräknad utgående moms för sitt UIF i mottagarlandet (artiklarna 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 mervärdesskattningen 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 därifrån 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).

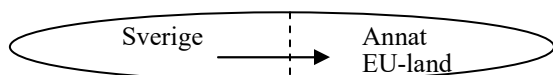
#### *Undantag från skatteplikt vid UIF*

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).

#### *Varuutförsel från Sverige till annat EU-land*

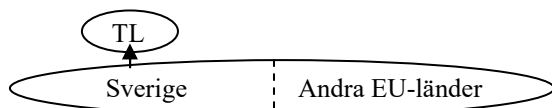


- Avgörande för undantag från skatteplikt för säljarens varuomsättning till annat EU-land är att köparen är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF, även om köparen faktiskt saknar ett registreringsnummer till moms (VAT-nr). För att anpassa 3 kap. 30 a § första st. 1 ML till art. 138.1 i mervärdesskattedirektivet upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, det formella kravet i 3:30 a första st. 1 på att köparen faktiskt skulle vara momsregistrerad i annat EU-land (se även SKV:s ställningstagande 2016-01-28, dnr 131 7708-16/111, om upphävande av SKV:s ställningstagande 2013-03-01, dnr 131 139907-13/111). Den s.k. VAT-nummertekniken avgör således inte längre att undantag ska anses föreligga, men VAT-nr är givetvis fortfarande ett bra bevis på köparens status. Jfr prop. 2015/16:19 s. 51, 52 och 76.
- 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 gränsbelopp – 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 artikel 34 i mervärdesskattedirektivet).

#### ***Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.***

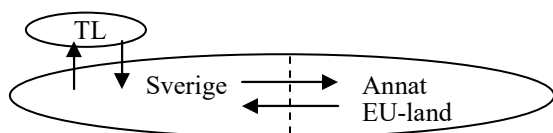
För sammanhanget med såväl import som UIF får även nämnas särskilda bestämmelser som stipulerar skattskyldighet respektive skattefrihet under vissa förutsättningar för omsättning och import av varor, omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster m.m. avseende eller i samband med varor som placeras i vissa lager. Här får enbart kort nämnas att sådana lager utgörs av skatteupplag i Sverige, vilka ska godkännas av SKV, samt anläggning för tillfällig lagring, tullager eller frizon i Sverige, vilka bestäms enligt unionstullkodexen. 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 – jfr, ang. uppgift till Tullverket om omsättning enligt 9 c kap. 1 § första st. 3 ML (dvs. omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i en anläggning för tillfällig lagring, tullager eller frizon i Sverige under den tid varorna är placerade där) och underrättelse från Tullverket till SKV om att sådan uppgift mottagits, 18 b § MF enligt SFS 2016:291]. 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).

### 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 företagens förvärv är central för en neutral skatt (fjärde, femte och sjunde st. i ingressen i mervärdesskattedirektivet och artiklarna 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Företagare i t.ex. EU-landet Sverige ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge, genom att konsumenterna 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).

### Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL



*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; artikel 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 huvudregel 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].

*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; artikel 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)].



## 2) 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.?

Ja | Omsättningen placeras inom landet (5 kap. 1 § första st. första men.).

Dock utvidgas omsättning utomlands i förhållande till huvudregeln i följande fall:

- 5 kap. 3 a §, export av varor, och 5 kap. 19 §, tjänster i samband med export eller import av varor.

[5 kap. 1 § andra st.]

- Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik utgör aldrig omsättning inom landet, utan utgör alltid omsättning utomlands. Dock utgör omsättning av en vara som sker på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU en omsättning inom landet (Sverige), om avgångsorten är belägen i Sverige. [5 kap. 1 § tredje st. (med hänvisning till 2 b § första st.)]

Nej | Omsättningen placeras utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

### Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§

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

Ja

Omsättningen av varan anses ske inom landet (5 kap. 1 § första st. första men. ML).  
- Dock omsättning utomlands: 5 kap. 1 § tredje st. och 3 a §.

Nej

Omsättning av varan anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

### Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

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

Ja | Placeras omsättningen inom landet enligt den av undantagsreglerna i 7-19 §§ som är tillämplig?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske inom landet (5 kap. 1 § första st. första men. ML).  
- Dock omsättning utomlands: 5 kap. 19 §.

Nej

Omsättning av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej | Är köparen av tjänsten en beskattningsbar person?

Ja

Huvudregel I gäller (5 kap. 5 §).

Placeras regeln omsättningen inom landet?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske inom landet. (5 kap. 1 § första st. första men. ML).

Nej

Nej

Huvudregel II gäller (5 kap. 6 §).

Placeras regeln omsättningen inom landet?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej

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).

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

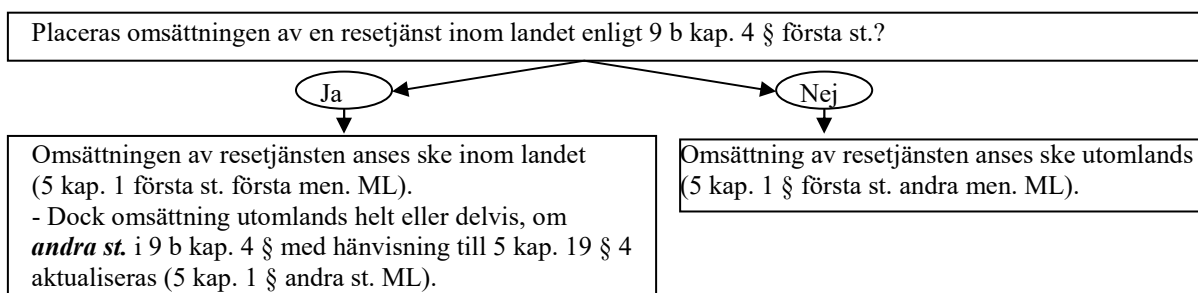
1. beskattningsbar person som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är ekonomisk enligt 4 kap., anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvat,
2. juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad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

Punkt 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. Punkt 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 punkt 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).

**Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.**

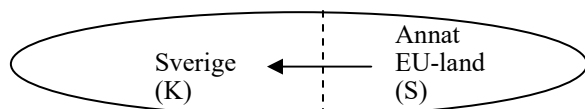
En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML).

- 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 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).



### 3) OLIKA TYPISKA BESKATTNINGSSITUATIONER ANGÅENDE HANDEL MED UTLANDET AVSEENDE VAROR (A-C) ELLER TJÄNSTER (D)

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



#### **AA1. K är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms**

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.

*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 momsmässig 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; artikel 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; artikel 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 hanteringen 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.

*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]

## ***AA2. K är inte beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms***

### 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.

### 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 i det andra EU-landet blir då inte skattskyldig där, eftersom K gör UIF här. [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 förvärvat 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 artikel 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).

### 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 är beskattningsbar person eller t.ex. 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

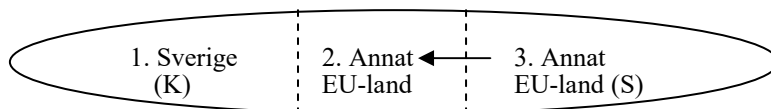
1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen 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 skattedeklaration 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).

### AAx. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT)

#### RR



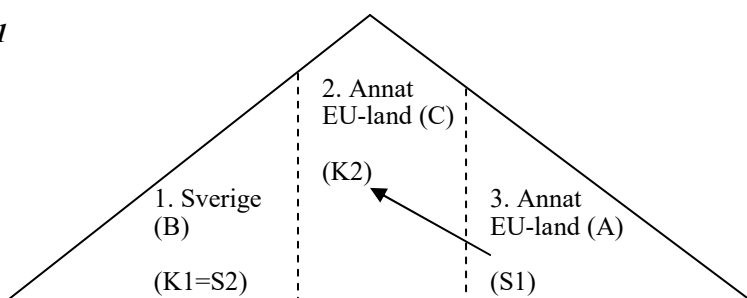
För att undvika att UIF blir obeskattade finns en s.k. reservregeln, som innebär att UIF ska beskattas i det land inom EU där K är registrerad i stället för i det EU-land där transporten av varan avslutas. Följande gäller:

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).

#### TTI

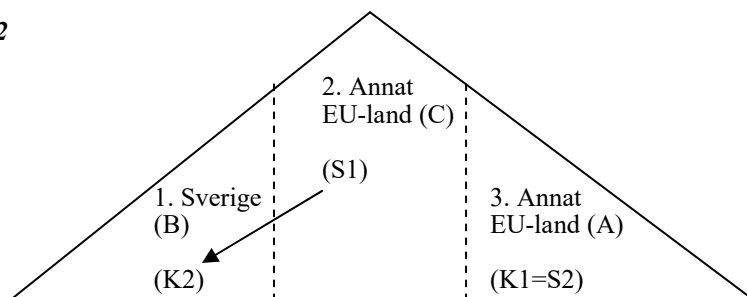


Det s.k. förenklingsdirektivet, som återfinns i artiklarna 42, 141 och 197 i mervärdesskattedirektivet, innebär att UIF inte ska redovisas i SE (B) om det är fråga om s.k. ABC-kontrakt eller triangeltransaktion (trepartshandel). En sådan transaktion innebär att tre beskattningsbara personer hemmahörande 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 [artiklarna 141 b) och 197.1 a) i mervärdesskattedirektivet].
- K1 anses inte heller göra UIF i SE och redovisar inte beräknad utgående moms här (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 artikel 219a 1 i mervärdesskattedirektivet med hänvisning till avdelning V i direktivet, där förenklingsregeln, artikel 42, återfinns. Angående artikel 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).

## 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 beskattningsbar person i land A och K2 är beskattningsbar person 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 etablerad, för att S1 ska kunna undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning i land C, utan leveransen kan som här ske till EU-land B (SE).

#### ***AAV. 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 artikel 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 (artikel 36 i mervärdesskattedirektivet).

#### ***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.

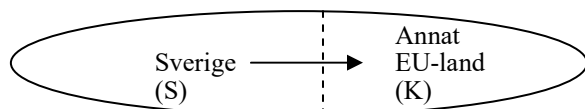
Om fallet är det motsatta, dvs. att en vara importeras till SE av K, som är en juridisk person som inte är beskattningsbar person, för vidare transport till ett annat EU-land, ska ”importmoms” som importören K betalat här vid importen återbetalas till K sedan det styrkts att varan därefter beskattats 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 finns i 2 kap. 2 § tullagen (2016:253) ett problem med dess ordalydelse, vilket fanns i 5 kap. 11 a § första st. tullagen (2000:1281), dess lydelse enligt SFS 2014:51, och som har överförts till tullagen (2016:253), när den ersatte tullagen (2000:1281) den 1 maj 2016. [Tullagen (2016:253) ska motsvara EU:s förordning nr 952/2013 (unionstullkodexen).] Problemet är att det i 2 kap. 2 § tullagen görs en 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 bestämmelsen av beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML omfattas av den hänvisning till beskattningsbar person enligt ML som sker i 2 kap. 2 § 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 i avsnitt 2) om 5 kap. 4 §], borde hänvisningen i 2 kap. 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 artikel 20 andra st. första men. respektive andra men. i mervärdesskattedirektivet. Se även prop. 1994/95:57 s. 165.]

### AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land



#### **AB1. K är beskattningsbar person eller icke beskattningsbar person som ska beskattas för UIF i annat EU-land än SE**

Avgångsorten för transport av varan ligger i Sverige (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 eftersom dennes varuomsättning till annat EU-land undantas från skatteplikt, om K är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF (3 kap. 30 a § första st. 1 ML).

Avgörande för undantag från skatteplikt för S varuomsättning till annat EU-land är att K är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF, även om K faktiskt saknar ett registreringsnummer till moms (VAT-nr). För att anpassa 3 kap. 30 a § första st. 1 ML till art. 138.1 i mervärdesskattedirektivet upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, det formella kravet i 3:30 a första st. 1 på att K faktiskt skulle vara momsregistrerad i annat EU-land. Den s.k. VAT-nummertekniken avgör således inte längre att undantag ska anses föreligga, men VAT-nr är givetvis fortfarande ett bra bevis på K:s status. Jfr prop. 2015/16:19 s. 51, 52 och 76.

OBS! Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § första st. 1 gäller inte om säljaren omfattas av den skattebefrielse enligt 9 d kap. ML, som infördes den 1 januari 2017 (genom SFS 2016:1069) – se 3 kap. 30 a § sista st. ML, dess lydelse enligt SFS 2016.1069.

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 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.

#### **AB2. K är inte beskattningsbar person eller icke beskattningsbar person som ska beskattas för UIF i annat EU-land än SE**

##### Huvudregel

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när S, K eller någon annan påbörjar transporten av varan till K 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 är beskattningsbar person eller icke beskattningsbar person som ska beskattas för UIF i annat EU-land än SE (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).

#### 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). OBS! Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § första st. 2 gäller inte om S omfattas av den skattebefrielse enligt 9 d kap. ML, som infördes den 1 januari 2017 (genom SFS 2016:1069) – se 3 kap. 30 a § sista st. ML, dess lydelse enligt SFS 2016.1069.

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 gränslöpp (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 artiklarna 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 (artikel 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, artikel 151 i mervärdesskattedirektivet, 14 c § första st. MF – dess lydelse enligt SFS 2015:895).

S kan enligt 3 kap. 30 c § ML också sälja varor utan moms från SE till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt EU:s institutioner etc. eller annan internationell organisation etc., enligt följande:

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av S eller K eller för någons räkning från SE till ett annat EU-land, om

1. K är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat,

2. K är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör

- EU,

- Europeiska atomenergigemenskapen,

- Europeiska centralbanken,

- Europeiska investeringsbanken, eller

- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om

EU:s immunitet och privilegier gäller, eller

3. K är

- a) ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör en annan internationell organisation än som anges i 2 ovan,
- b) en medlemsstats ombud vid en sådan organisation,
- c) en person med tjänst hos en sådan organisation, eller
- d) en person med uppdrag hos en sådan organisation.

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls

*I.* ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som avses i

- a) 2 ovan, eller
  - b) 3 ovan, eller
2. en person som i en sådan organisation som avses i 3 ovan
- a) är en medlemsstats ombud,
  - b) har en tjänst, eller
  - c) har uppdrag.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt ovan endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges en motsvarande omsättning i det EU-land som följer av samma bestämmelser och förvärvet görs av en sådan K som anges i dem.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 2 ovan och *I a* ovan endast i den omfattning skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids.

[3 kap. 30 c §, dess lydelse enligt SFS 2015:888 (säljaren (S) ska i sina räkenskaper ha ett intyg från köparen (K) till S om utförelseavsikt, enligt 14 c § andra st. mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, dess lydelse enligt SFS 2015:895)]

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att göra ifrågasvarande 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).

### ***AB3. Nya transportmedel***

S omsättning av nya transportmedel i SE undantas från skatteplikt, även om K inte är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i det andra EU-landet [3 kap. 30 a § första st. 3 ML (enligt SFS 2015:888) och art. 138.2 a i mervärdesskattedirektivet]. Den 1 januari 2016 infördes (genom SFS 2015:888) 4 kap. 2 § ML, som anger: ”Med beskattningsbar person avses även den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land.”

Bestämmelsen 4:2 ML motsvarar art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet, och samtidigt med dess införande justerades 10:11 a ML, genom SFS 2015:888, så att det framgår att den som är en beskattningsbar person enbart till följd av tillfällig omsättning av nya transportmedel har rätt till återbetalning av den ingående skatten (jfr prop. 2015/16:19 s. 47, 48 och 77). En sådan ansökan om återbetalning ska enligt 19:35 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, ske i en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 7 § tredje st. SFL, dess lydelse enligt SFS 2015:892.

Av ikraftträdandebestämmelserna i SFS 2015:888 resp. SFS 2015:892 följer att de nya bestämmelserna i 4:2, 10:11 a och 19:35 ML tillämpas vid återbetalning av ingående moms på grund av tillfällig omsättning av nya transportmedel då den omsättning som medför rätt till återbetalning äger rum från och med ikraftträdandet den 1 januari 2016.

S har enligt 10 kap. 11 a § andra st. ML (dess lydelse enligt SFS 2015:888) återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa ifrågasvarande omsättning först sedan transportmedlet har levererats.

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:

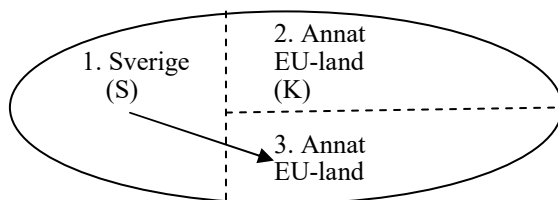
- Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.
- Vid försäljning av ett nytt fartyg kan fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk 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 sådan omsättning av nytt transportmedel som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML inge till SKV en kopia av den faktura som utfärdats för omsättningen, såvida inte uppgift om omsättningen ska lämnas i en

PS enligt 35 kap. 2 § SFL (se 14 b § MF, dess lydelse enligt SFS 2015:895; SKV får meddela närmare föreskrifter om verkställigheten av bestämmelserna i 14 b § MF – jfr 19 a § MF, dess lydelse enligt SFS 2016:291). Om S är momsregistrerad eller skyldig att momsregistrera sig, ska S lämna en PS över bl.a. omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder (Jfr 35 kap. 2 § första st. 1 SFL).

**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. Det finns nämligen inte något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K är etablerad, för att S ska kunna 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 momssituation 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 där K är etablerad (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”.

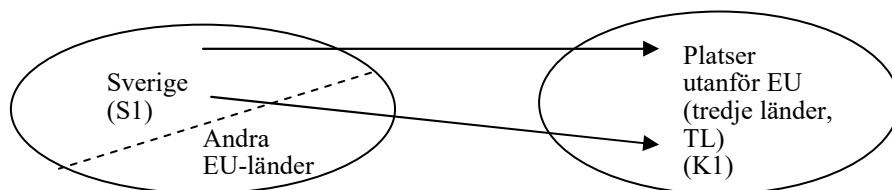
För övrigt har S i förevarande fall, på samma sätt som i fall AB1, återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

**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 alltså 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).

## 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 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 (artiklarna 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 vidareöverläter 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 är etablerad 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 artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, 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*).

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 exporterats till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

## 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 anläggning för tillfällig lagring, tullager eller frizon 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 artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet). 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 anläggning för tillfällig lagring, tullager eller frizon, 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 – dess lydelse enligt SFS 2016:291). [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. råtallolja (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 vidareöverlåter 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), artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet; prop. 1995/96:58 s. 28-33 och 51-53; se även prop. 1997/98:148 s. 65]

#### **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 tillhandahållaren 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 artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. I den artikeln anges att fråga ska vara om att den beskattningsbara personen köper sådana tjänster som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 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).

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

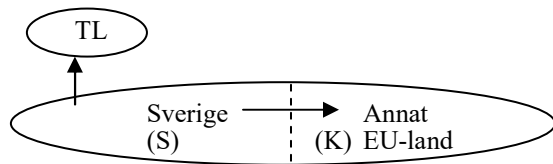
[Se ovan under 2): Begreppet beskattningsbar person utvidgas i förhållande till dess bestämning i 4 kap. 1 § ML vid tillämpningen av reglerna om placeringen av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ (5 kap. 4 § ML).]

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 ]

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](http://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 momsregister, 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 [artikel 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.

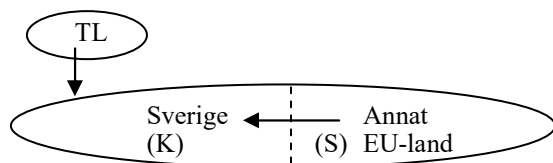
Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen av tjänsten i det andra EU-landet, förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande 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 stämna av i mervärdesskattedirektivet att omsättning av tjänsten omfattas obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt artiklarna 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.).



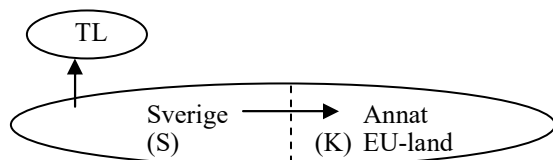
Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst som avses enligt huvudregel I till en K etablerad i SE, ska K erlägga beräknad utgående moms i SE för sitt förvärv av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om K är en beskattningsbar 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.

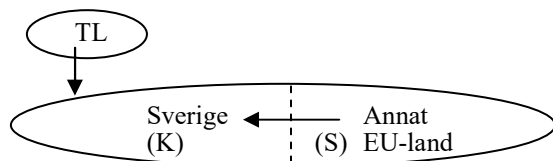
En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.”  
[5 kap. 6 § ML]

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.

## **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]

### 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 (artikel 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 artikel 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 artikel 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]

#### 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 (artikel 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; artikel 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 punkterna 4 b och 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 byggtjänstentreprenör 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 artikel 199.1 a i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 2007/08:25 s. 220).

- ”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 st. eller 10 §.

Första st. 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]

#### 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.).

#### *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 artikel 380 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att Sverige får, på de villkor som gällde vid EU-anslutningen 1995, fortsätta tillämpa undantag från mervärdesskattning 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 mervärdesskattas 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.

#### *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).

#### *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 artikel 132.1 a, saknar särskilda bestämmelser om brevbefördran samt att begreppet export inte definieras däri, men att dess sjätte kapitel, där artiklarna 146 och 147 finns, har rubriken Undantag för export. I enlighet med huvudregel I, dvs. artikel 44, är tjänsten brevbefördran omsatt utomlands, om beställaren är beskattningsbar person etablerad i annat EU-land eller TL. HFD ansåg dock att brevbefördran till TL utgör export och nollbeskattas trots att beställaren av brevbefördran är etablerad i Sverige, då HFD ansåg att artikel 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 artikel 146.1 e ansågs således ha direkt effekt, och kan, vilket bör gälla oavsett beställarens status, åberopas av transportföretaget som utför brevbefördran 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 artikel 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. artikel 45 i mervärdesskattedirektivet).

*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; artikel 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; artikel 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 § (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet eller 5 kap. 7 § ML (artikel 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 st. 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 st. 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]

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 st. och tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första st. 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]

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 artikel 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 st. eller 14 §.”
- [5 kap. 13 § ML]

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; artikel 55 i mervärdesskattedirektivet). Se dock 5 kap. 14 § ML beträffande ifrågavarande 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 st. 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]

#### Kommentar 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; artikel 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 st. 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 förvärvas 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 stycke med punkterna 1-9 är omsatta utomlands ska dock anses vara omsatta inom landet, om de faktiskt används och utnyttjas i Sverige.

[5 kap. 17 § ML]

#### Kommentarer till 5 kap. 17 §:

Enligt förarbetena avser de tjänster som avses i punkt 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 konsumenter 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 punkt 3 i katalogen öppnas upp genom uttrycket *andra liknande tjänster* samt av att punkt 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 punkt 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 (konsumenter) 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]

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; artikel 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]

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 var 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]

-- 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 st. 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 artikel 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 någonderas 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 st. eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och
  5. en varustransporttjänst 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]

## **D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster**

### *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.

*Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna*

#### 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).

#### 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)
<p><b>Undantag:</b> 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.</p>		

#### Kommentarer till de särskilda ordningarna:

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-land än SE, vidarebefordrar SKV deklaraionsuppgifter och betalning av moms 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 deklaraion 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, artiklarna 357-369 och 369a-369k i mervärdesskattedirektivet och rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011].

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 momsdeklaraion 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](http://www.skatteverket.se). Det är säljaren som ansvarar för att redovisa och betala momsen på tjänsterna [[www.skatteverket.se](http://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](http://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.