



*MOMS I BILD  
OCH TEXT*

*En snabbkurs för  
självstudier i  
mervärdesskatt*

*Björn  
Forssén*

*Melker Förlag*

# MOMS I BILD OCH TEXT

En snabbkurs för självstudier i mervärdesskatt

av Björn Forssén

De här är några av figurerna i denna bok:



[© Copyright bilder: Björn Forssén]



MOMS I BILD OCH TEXT En snabbkurs för självstudier i mervärdesskatt

© Björn Forssén och Melker Förlag  
Oktober 2018

Titel: MOMS I BILD OCH TEXT En snabbkurs för självstudier i mervärdesskatt  
ISBN 978-91-7615-284-3



## Förord

MOMS I BILD OCH TEXT En snabbkurs för självstudier i mervärdesskatt är, som titeln antyder, en översikt för den som vill sätta sig in i ämnet mervärdesskatt (moms). Jag har ofta fått frågan finns det inget *enklare* om moms, när jag har föreläst i olika sammanhang. Denna bok bör uppfylla det önskemålet utan alltför stort avkall på en vederhäftig framställning av momsens grunder. En bild säger mer än tusen ord brukar det sägas, och med de figurer som jag har tecknat och satt i olika momssituationer ska denna bok göra ämnet *roligare*, och därmed förhoppningsvis lättare att läsa. Boken är indelad i två delar enligt följande:

- I den inledande delen berörs:  
Momsens grundtankar,  
Momsskyldighet, förutsättningar samt metod att angripa ett momsproblem och  
Tjänst kontra vara samt uttag, jämkning och omvärdering.  
Dessutom ges en schematisk översikt av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter.
- I den andra delen berörs frågor om moms avseende redovisning, skatteobjektet, avdragsrätt och internationella frågor samt särskilda momsfrågor.

Under Guide finns inläsningstips. Redan här får nämnas att i boken får Du frågor på avsnitten, där tanken är att Du för varje frågedel till ett avsnitt ska bedöma själv om Du har greppat så mycket att Du kan gå vidare. Om inte, så gör Du bara om frågedelen tills det sitter. I samband med svaren på frågorna får Du ibland kommentarer av naturliga följdfrågor. Därigenom lär Du Dig mer än vad Du behövde för att svara på de ofta enkla frågorna. Inlärningskurvan ska på så sätt bli progressiv i takt med inläsningen, till skillnad från läroböcker i övrigt, vilka vanligen är linjära och mer liknar ett smörgåsbord att plocka ifrån och därmed ofta saknar en röd tråd pedagogiskt sett.

Avsnitten i den inledande delen innehåller så att säga den underliggande väven i hela momssystemet och Du kommer att ha anledning att återknyta till vad som sägs där, när Du ska lösa frågor i avsnitten i den följande delen av boken.

Boken är ett läromedel för självstudier i mervärdesskatt, och Du kan enbart läsa denna bok eller använda den som komplement till andra läromedel i ämnet. Jag har hämtat material till denna bok främst från min bok *IMPAKT – Momsnyckeln: Andra upplagan* från 2018 (62 sidor). Därför kan den boken fungera som ett komplement till förevarande bok som ett studiematerial i ämnet mervärdesskatt. Om Du vill gå vidare och fördjupa Dig i mervärdesskatten, finns även min handbok från 2018, *Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare* (471 sidor). För övrigt kan Du söka mervärdesskattelagen (1994:200) – och andra författningar som nämns i denna bok – under Dokument & lagar på [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se).

Stockholm i oktober 2018

*Björn Forssén*

## Innehåll

*Förord, s. 5*

**Förkortningar, s. 8**

*Första delen*

**Guide, s. 9**

**Momsens (mervärdesskattens) grundtankar, s. 10**

Frågorna 1-15, s. 14

**Momsskyldighet, förutsättningar samt metod att angripa ett momsproblem, s. 29**

*Momsskyldighet, förutsättningar etc., s. 29*

*Metod att angripa ett momsproblem, s. 30*

**Tjänst kontra vara samt uttag, jämkning och omvärdering, s. 31**

**Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter – schematisk översikt, s. 33**

- Schematisk beskrivning av hur skyldigheterna och rättigheterna hänger ihop i ML, s. 33
- Kommentarer till schemat ovan, s. 33
- Exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop, s. 34
- Sammansatta tillhandahållanden, schematiskt om, s. 35
- Blandad verksamhet, schematiskt om, s. 35  
*HIJ-modellen för bestämning av avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet, s. 35*

*Andra delen*

**Redovisning, skatteobjektet, avdragsrätt, internationella frågor och särskilda frågor, s. 37**

1. Redovisningsregler om moms, s. 37

*Momsdeklaration etc., s. 37*

*Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna, s. 39*

Frågorna 16-30, s. 40

2. Översiktligt om skatteobjektet: skatteplikt, undantag, skattesatser och fakturauppgift, s. 52

**Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats, s. 52**

**A Tillgångsoverlåtelser, s. 52**

**B Fastighetsområdet, s. 52**

**C Personliga tjänster, rättigheter och kommunikation m.m., s. 52**

**D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel, s. 52**

Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt, s. 53

a **Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 53**

b **Undantag på fastighetsområdet, s. 53**

c **Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m., s. 53**

d **Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott, s. 53**

Frågorna 31-60, s. 54

3. Avdragsrätt och återbetalningsrätt för ingående moms, s. 81  
Frågorna 61-75, s. 81
4. Internationella affärer och moms, s. 95  
Strukturering av regler om moms och internationella affärer, s. 95  
Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands, s. 95  
Internationell varuhandel och moms – översiktligt, s. 96  
Import, s. 96  
*Import – förtullning (varors övergång i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m.*, s. 96  
Undantag från skatteplikt vid import, s. 97  
Undantag för viss import, s. 97  
*Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.*, s. 97  
Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen, s. 97  
Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetsställstånd/centraliserad klarering, s. 98  
**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. 98  
**Unionsinternt förvärv av vara (UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land**, s. 98  
Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)], s. 98  
Undantag från skatteplikt vid UIF, s. 99  
Varuutförsel från Sverige till annat EU-land, s. 99  
Reservregeln, s. 99  
**Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.**, s. 100  
**Export av vara till TL**, s. 100  
Internationella tjänster och moms – översiktligt, s. 100  
**Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL**, s. 100  
Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet), s. 100  
Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 6 § ML; art. 45 i mervärdesskattedirektivet), s. 101  
Särskilt om bestämmelse om omsättningsland resp. särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 101  
Översiktligt om omsättning av resetjänster enligt 9 b kap. ML, s. 102  
Frågorna 76-85, s. 104
5. Särskilda momsfrågor, s. 112  
**Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter**, s. 112  
Frågorna 86 och 87, s. 113  
**VMB: Resebyråverksamhet**, s. 115  
Fråga 88, s. 116  
**Konstnär (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst**, s. 117  
Frågorna 89 och 90, s. 117  
**Byggbranschen**, s. 119  
Frågorna 91 och 92, s. 120  
**Investeringsvaror**, s. 122  
**Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.**, s. 123  
Frågorna 93 och 94, s. 124  
Frågorna 95-97, s. 125  
**Särskilt om moms och personbilar och motorcyklar**, s. 129  
Frågorna 98-102, s. 130

**Källförteckning**, s. 132



## Förkortningar

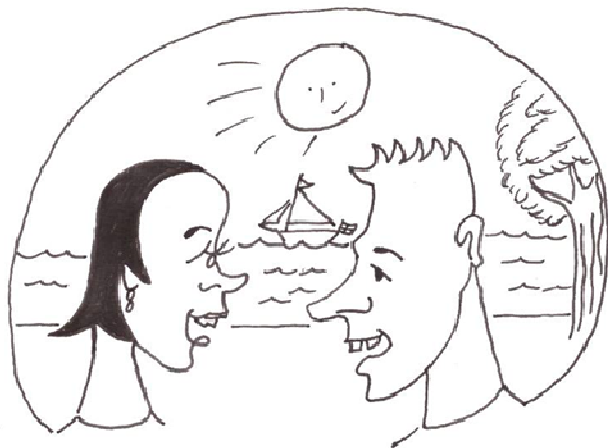
ang., angående  
art., artikel/-larna  
BFL, bokföringslagen (1999:1078)  
EG, Europeiska gemenskaperna  
eng., engelska  
EU, Europeiska unionen  
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt  
GST, goods and services tax  
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen  
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)  
kr, kronor  
men., meningen  
MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)  
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)  
Moms, mervärdesskatt  
MOSS, Mini One Stop Shop  
MVD, mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration)  
prop., Regeringens proposition  
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m. 2012 publiceras domarna endast elektroniskt)  
RÅ, Regeringsrättens årsbok (sedan 2011 HFD:s årsbok)  
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)  
SFS, svensk författningssamling  
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  
VoeS, VAT on e-services  
www, worldwide web  
Åf, beskattningsbar återförsäljare

## Guide

Efter inläsning av bokens båda delar och genomgång av de frågor och svar som Du får där, ska Du behärska en metod för att strukturera vardagsproblemen med moms i Ditt eller Din klients företag eller organisation och veta när det är dags att anlita momsexpertis. Metoden övar Du upp genom att upprepa avsnittens frågor tills Du anser att Du kan gå vidare. Du behöver inte använda lagtext, litteratur o.d. Du ska få allt Du behöver här i boken för att lära Dig grundbegreppen i momssystemet och deras inbördes förhållanden (strukturen).

I inledningsdelen läser Du först avsnittet Momsens (mervärdesskattens) grundtankar och funderar sedan över de därpå följande 15 frågorna på avsnittet. Gå sedan vidare med de övriga avsnitten där: Momsskyldighet, förutsättningar samt metod att angripa ett momsproblem och Tjänst kontra vara samt uttag, jämkning och omvärdering. Inledningsdelen innehåller så att säga den underliggande väven i hela momssystemet och Du kommer hela tiden att ha anledning att återknyta till vad som sägs där, när Du ska lösa frågor i bokens andra del. För att underlätta den återknytningen avslutas inledningsdelen med ett avsnitt som schematiskt beskriver mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter.

Med kunskaperna från inledningsdelen ska Du i stort sett bara behöva använda respektive avsnitt i den följande andra delen av boken, för att lösa frågorna där. Om Du tycker att Du inte förstod, går Du tillbaka och läser på, men kom ihåg: det kanske klarnar litet senare, då återknytning ofta sker till Momsens grundtankar etc. i svaren på frågorna i bokens andra del.



Hej Anders, Hur går det  
med Dina momsstudier?  
~ Jag går en snabbkurs, Lisa.  
Jag läser boken Moms i bild och text.  
Du och jag figurerar förresten  
i en del av exemplen där.

## Momsens (mervärdesskattens) grundtankar

Mervärdesskatt eller moms som är den vedertagna förkortningen är en *konsumtionsskatt*. Den ska genom övervältring från den ena momsskyldiga företagaren till den andra i slutändan träffa en privatperson eller ett företag eller annan organisation som saknar momsskyldig verksamhet och som därför saknar avdragsrätt för debiterad moms som ingående skatt. Konsumenten sägs vara bäraren av en skatt på det samlade *mervärdet* av varje företags, i kedjan av företag som varit med om att producera varan eller tjänsten som konsumenten köper, *förädlingsvärde* på sin vara eller tjänst. Momsskyldiga företag i kedjan har debiterat moms som en utgående skatt (försäljningsmoms) på sitt pris för att ta fram sin vara eller tjänst och nästa företag i kedjan har som köpare av den varan eller tjänsten dragit av den debiterade momsen som en ingående skatt (inköpsmoms). En sådan kedja av företag kan bestå i råvaruproducent, tillverkningsföretag (fabrikant), grossist och detaljist.

Om samtliga företag i kedjan är momsskyldiga blir debiterad moms från ett led till det senare inte någon kostnad hos någotdera företaget, utan i varje företag blir inköpsmomsen en fordran på staten och försäljningsmomsen en skuld till staten, och *konsumenten* som köper t.ex. varan, som samtliga företag i kedjan varit med om att producera, träffas av detaljistens moms på priset på varan och blir därmed *skattebärare*, dvs. denne har ingen avdragsrätt för moms, utan får betala med sina privata tillgångar, t.ex. löne-medel efter skatt, hela detaljistens pris för varan i fråga inklusive moms. Slutkonsumenten träffas därmed av momsen på det samlade mervärdet i alla led av företagare som varit med om att producera varan i fråga, vilken s.k. *övervältringseffekt* kan beskrivas schematiskt med följande exempel:

### Råvaruproducent

1. Försäljning av råvaror till fabrikant för att denne ska tillverka en vara, pris på råvarorna: 100 000 kr, moms ingår med 20 000 kr.

### Fabrikant

2. Försäljning till grossist av tillverkad vara för 150 000 kr, moms ingår 30 000 kr.

### Grossist

3. Försäljning av varan till detaljist för 225 000 kr, moms ingår med 45 000 kr.

### Detaljst

4. Försäljning av varan till slutkonsument för 337 500 kr, moms ingår med 67 500 kr.

1. Råvaruproducentens skatt att betala (se nedan) till staten	20 000 kr
2. Fabrikantens skatt att betala till staten (30 000 – 20 000)	10 000 kr
3. Grossistens skatt att betala till staten (45 000 – 30 000)	15 000 kr
4. Detaljistens skatt att betala till staten (67 500 – 45 000)	<u>22 500 kr</u>
	67 500 kr

När slutkonsumenten betalar 337 500 kronor inklusive moms till detaljisten, träffas alltså slutkonsumenten av momsen, 67 500 kronor, på det samlade mervärde varan i fråga har erhållit genom inblandade företags befattning med densamma. Beloppet 67 500 kronor är som synes också den totala momsinsbetalningen till staten från samtliga företag som varit med om att producera varan i fråga.

Momsen är som finansieringssystem för staten ett effektivt instrument, då en höjning eller sänkning av momsen får ett nästintill direkt genomslag i statskassan, eftersom moms normalt redovisas av företagen varje kvartal. Dessutom är det ett billigt system för staten, då företagarna kan sägas fungera som uppbördsmän åt staten, genom den beskrivna

övervältringseffekten. Det ideala vore från uppbörds- och finansieringssynpunkt att alla varor och tjänster var momspliktiga, dvs. att momsen inte bara var generell för varor och tjänster, utan helt saknade undantagsområden. Då skulle gränsdragningsproblem undvikas framför allt på tjänsteområdet, där det t.ex. ibland kan vara svårt att momsmässigt bedöma en tjänst sammansatt av olika delmoment: t.ex. momsfri bank- eller finansieringstjänst jämte momspliktig rådgivning.

Statsfinansiellt sett är för övrigt *undantag från momsplikt* att beteckna som *indirekta subventioner*, dvs. det syns inte i statsbudgeten hur stor skattesubventionen är för t.ex. sjukvården, skolsystemet och bankvärlden för att nämna de kanske viktigaste undantagna områdena. Om ett företag i den beskrivna förädlingskedjan finns inom något av dessa områden och alltså inte har avdragsrätt för ingående moms på förvärv till sin verksamhet, uppkommer en s.k. kumulativ effekt. Dvs., momsen på ett sådant förvärv blir en kostnad för företaget, och när det i sin tur fakturerar nästa företag i kedjan kan det företaget inte göra avdrag (avlyft) för den latent momsen i priset, oavsett om den specificeras eller inte, eftersom fakturerande företag tillhandahåller en momsfri vara eller tjänst. Förvärvande företag kan alltså inte göra avlyft och därmed kan inte den latent momsen i fakturerande företags pris övervältras vidare i kedjan. I stället uppkommer en momskostnad hos det förvärvande företaget och när det fakturerar och debiterar moms på sitt pris uppkommer en skatt på skatteffekt, dvs. en *kumulativ effekt*.

Övervältringseffekten och momsens karaktär som konsumtionsskatt ger uttryck för hela tanken med institutet mervärdesskatt och bör enligt min mening anses ge uttryck för en allmän mervärdesskatterättslig princip. Exempelvis får anses vara i linje med den principen att undantag från momsplikten ska tolkas snävt. En skatteregel har som pålaga en generell räckvidd och beträffande momsen skulle en alltför *generös* tolkning av en undantagsregel beträffande ett led i en kedja av företagare fram till slutkonsumenten leda till en icke önskvärd kumulativ effekt och alltså till och med leda till en *extrabeskattning* totalt sett, genom att det företag i kedjan som inte ska beskattas för sin omsättning inte heller har avdragsrätt för debiterad ingående moms på sina förvärv, varför just en kumulativ effekt, skatt på skatteffekt, uppkommer.

När avdragsrätt för debiterad ingående skatt på förvärv i ett företags verksamhet och skatt- och redovisningsskyldighet på försäljning i ett företags verksamhet föreligger, kan momsen i det företaget sägas bara innebära pengar in och ut i kassan. Det vill säga, inköpsmomsen (ingående skatten) utgör företagets fordran på staten och försäljningsmomsen (utgående skatten) utgör företagets skuld till staten. Momsen i företaget behandlas alltså endast på balansräkningen. När företaget lämnar sin momsdeklaration för redovisningsperioden, vilket normalt sker varje kvartal, uppkommer som ett netto antingen skatt att betala till eller skatt att återfå från staten. Normalt sett blir det fråga om skatt att betala, dvs. utgående skatt överstiger ingående skatt för perioden i fråga, eftersom företagen skapar ett förädlingsvärde (mervärde), vilket innebär att priset på vad som säljs är större än kostnaderna för investeringar eller, annorlunda uttryckt, företagen helst ska gå med vinst. Skatt att återfå kan dock uppkomma för ett företag i en period med stora investeringar av t.ex. maskiner i verksamheten, och det är också normalt när ett företag är under ett uppbyggnadsskede, dvs. i början av verksamheten.

När avdragsrätt för debiterad ingående skatt på förvärv i ett företags verksamhet och skatt- och redovisningsskyldighet på försäljning i ett företags verksamhet *inte* föreligger, utgör momsen i det företaget kostnader (inköpsmoms) respektive intäkter (kompensation i prissättningen för inköpsmomsen) som sålunda påverkar resultaträkningen i företaget, och

som prövas vid inkomsttaxeringen. Vid inkomsttaxeringen prövas för övrigt om inkomster ska beskattas, om utgifter överhuvudtaget är avdragsgilla och om de i så fall ska berättiga till direktavdrag eller aktiveras och dras genom årliga värdeminskningsskattavdrag.

Att Sverige gick med i den Europeiska unionen (EU) den 1 januari 1995 innebar att Sverige på momsområdet åtog sig att i den svenska lagstiftningen implementera EU:s momsregler, vilka främst utgörs av EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) och EU:s genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 med vissa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet, den s.k. tillämpningsförordningen. De begrepp som används i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är, om inte annat framgår genom direkt hänvisning i ML till annan lagstiftning, självständiga i förhållande till exempelvis annan skattelagstiftning.

Momsen är, som nämnts, en konsumtionsskatt, och EU kan ses som ett enda momsland, där företags – beskattningsbara personers – momspliktiga omsättningar av varor och tjänster inom EU-området ska träffas av någotdera EU-lands moms. EU-området ska vara en fri inre marknad, gemensam marknad, utan inre gränshinder av varu- och tjänsteflöden. Det ska i princip varken förekomma skattebortfall eller dubbelbeskattning av sådana affärer inom EU. På det viset kan momsreglerna vid internationella affärer beskrivas som lagvalsregler.

Dubbelbeskattningsavtal angående moms finns inte, utan det är EU:s mervärdesskattedirektiv som ska reglera momsbeskattningen inom EU-området. Nationellt sett får också uppmärksammas att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på moms. Detta är naturligt, då momsens är en konsumtionsskatt och genom övervältringseffekten resultaträkningen och tillgångskontona hos ett moms skyldigt företag i princip ska *rensas* från moms. Eftersom momsens sålunda inte påverkas av huruvida en kedja av transaktioner är ägnade att ge inkomstskattmässiga fördelar, utan handlar om en nettobeskattning på råresultatet (försäljning-inköp), finns enligt min mening inte någon *momsfiskal* anledning att angripa annat än vad som civilrättsligt sett kan betecknas som skentransaktioner. Har en omsättning t.ex. *skapats* enbart för att köparen, i maskopi med en säljare som inte har för avsikt att leverera in moms till staten, ska åtnjuta ett momsavdrag, finns alltså en högst befogad anledning för Skatteverket (SKV) att ingripa.

Alla EU-länder måste ha och har också en ekonomi med mervärdesskatt, och de olika EU-ländernas momsregler ska bygga på EU:s rättsakter på området, främst mervärdesskattedirektivet. EU följer upp hur de olika länderna klarar av att implementera direktiven i nationell rätt. Någon total konformitet kan dock inte förväntas inom överskådlig tid, utan man bör kontrollera hur nationell rätt förhåller sig i respektive EU-land med t.ex. mervärdesskattedirektivet, om det gäller att bedöma den nationella momsreglerna i något annat EU-land. Länder utanför EU, s.k. tredje land, som också har moms är t.ex. Norge och Schweiz, varför man givetvis även för sådana fall bör kontrollera lagstiftningen där och inte utgå ifrån att reglerna är desamma som i Sverige eller ens i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Det finns tredje länder saknar moms i sin ekonomi, t.ex. USA.

För rättstillämpningen är det av intresse att de svenska domstolarna är skyldiga att tolka ML så att överensstämmelse om möjligt uppkommer med mervärdesskattedirektivets ordalydelse och syfte. Om ML eller svensk rättspraxis inte ger någon vägledning, kan de svenska domstolarna i oklara fall begära förhandsavgörande från EU-domstolen, vilket blir bindande för den svenska domstolen [jfr art. 267 första och andra st. Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF)]. Domstolen kan begära sådant avgörande från EU-domstolen även om SKV eller deklareranden motsätter sig det.

Om rättsläget inte är uppenbart och en EU-dom saknas beträffande det aktuella fallet, måste den svenska domstolen (i vart fall sista instans, dvs. regeringsrätten) begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen (jfr art. 267 tredje st. FEUF). En part kan således ha anledning att erinra i skatteprocessen om förekomsten av EU-domar eller om värdet av att domstolen under processen begär ett förhandsavgörande hos EU-domstolen. Framför allt gäller det enligt min mening i situationer där en beskattning av en och samma affär skulle kunna ske i såväl Sverige som i annat EU land, då dubbelbeskattningssituationer givetvis inte är förenliga med mervärdesskattedirektivet. Eftersom förarbetena till ML i stort sett baseras på EU-rätten på området, är det ofta i praktiken tillräckligt att stödja sin tolkning av ML på i första hand svenska förarbeten och domar – förutsatt att de inte går emot EU-domstolens praxis.

## Frågorna 1-15

1. Vad för slags skatt är momsen?

- a) En konsumtionsskatt.
- b) En produktionsskatt.

**Svar**

Rätt svar a). Momsen är en skatt på konsumtionen. Det är slutkonsumenterna, i princip Du och jag i egenskap av privatpersoner, som belastas av momsen som en pålaga på de varor och tjänster som vi köper. För företagen ska momsen i princip inte vara någon skatt på investeringar eller produktion.

## 2. Vad innebär den s.k. övervältringseffekten?

- a) Ett företag åtnjuter avdrag som en fordran på staten för den moms de betalar när de köper råvaror, komponenter, tjänster etc. till sin verksamhet, och erlägger moms till staten (som en skuld) på det förädlingsvärde som skapas i det egna företaget och som läggs på priset som företagets kund erlägger för de varor och tjänster som företaget säljer.
- b) Ett företag i en kedja av råvaruproducenter-fabrikanter-grossister-detaljister behöver inte beakta momsen, när det vet att föregående företag i förhållande till detsamma som leverantör av varor eller tjänster och efterföljande företag som är köpare av företagets varor eller tjänster samtliga är momsskyldiga, och det ändå blir ett s.k. nollsummespel för staten oavsett om företaget betalar in sin moms eller inte.



Lisa tycker att hon illustrerar övervältrings-effekten, när hon bakar och kavlar ut degen.

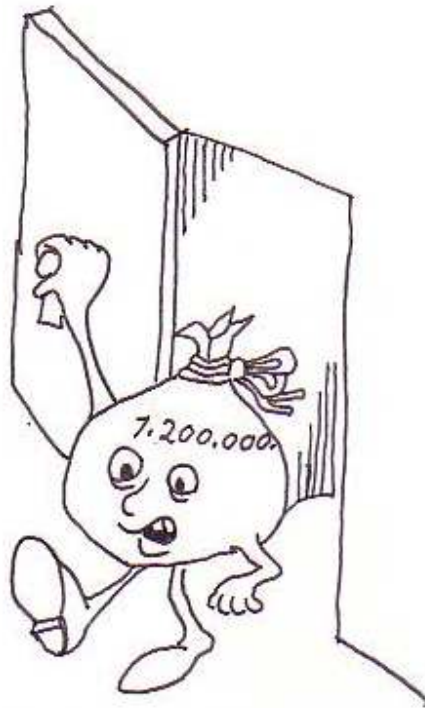
### Svar

Rätt svar a). Så kallade nollsummespel accepteras inte, utan varje led av företag ska erlägga för respektive redovisningsperiod (i princip månatligen) sin nettomomsskuld till staten (utgående moms överstiger ingående moms för perioden hos företaget). Det kan också vara så att ett företag har en nettofordran på staten för en viss period (ingående moms överstiger utgående moms). I slutändan ska konsumenten av vad företagen har producerat och som vederbörande har köpt av det sista företaget i kedjan av företag, t.ex. av detaljisten, träffa av momsen på det samlade mervärdet (förädlingsvärdet) led för led på den inhandlade varan eller tjänsten. Då företagen i varje led, med tiden i vart fall, kommer att redovisa en nettoskuld till staten avseende moms, är det av stort statsfinansiellt intresse att inte godta s.k. nollsummespel.



3. Vad är utgående skatt?

- a) Försäljningsmoms
- b) Inköpsmoms.



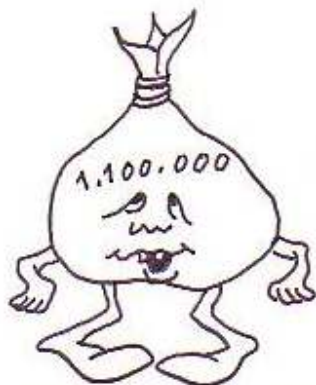
Jag är en  
utgående skatt

**Svar**

Rätt svar a).

4. Vad är ingående skatt?

- a) Inköpsmoms.
- b) Försäljningsmoms.

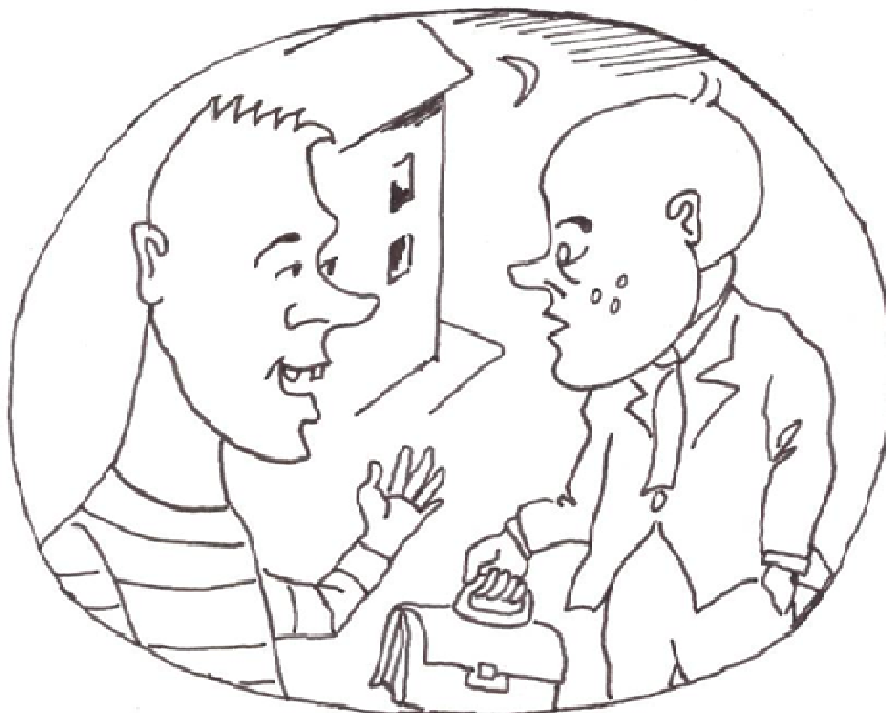


Jag är en inåtgående  
...förlåt, ingående  
skatt. Jag brukar  
inte vara lika stor som  
bror min, utgåendeskatt,  
men jag är lika viktig.  
Säger mamma.

**Svar**

Rätt svar a).

5. Omsättningar av varor och tjänster är generellt momspliktiga och undantagen stipuleras i 3 kap. ML. För de områden där undantag förekommer, kan de statsfinansiellt sett sägas utgöra:
- indirekta subventioner från staten till dessa områden?
  - direkta subventioner från staten till dessa områden?



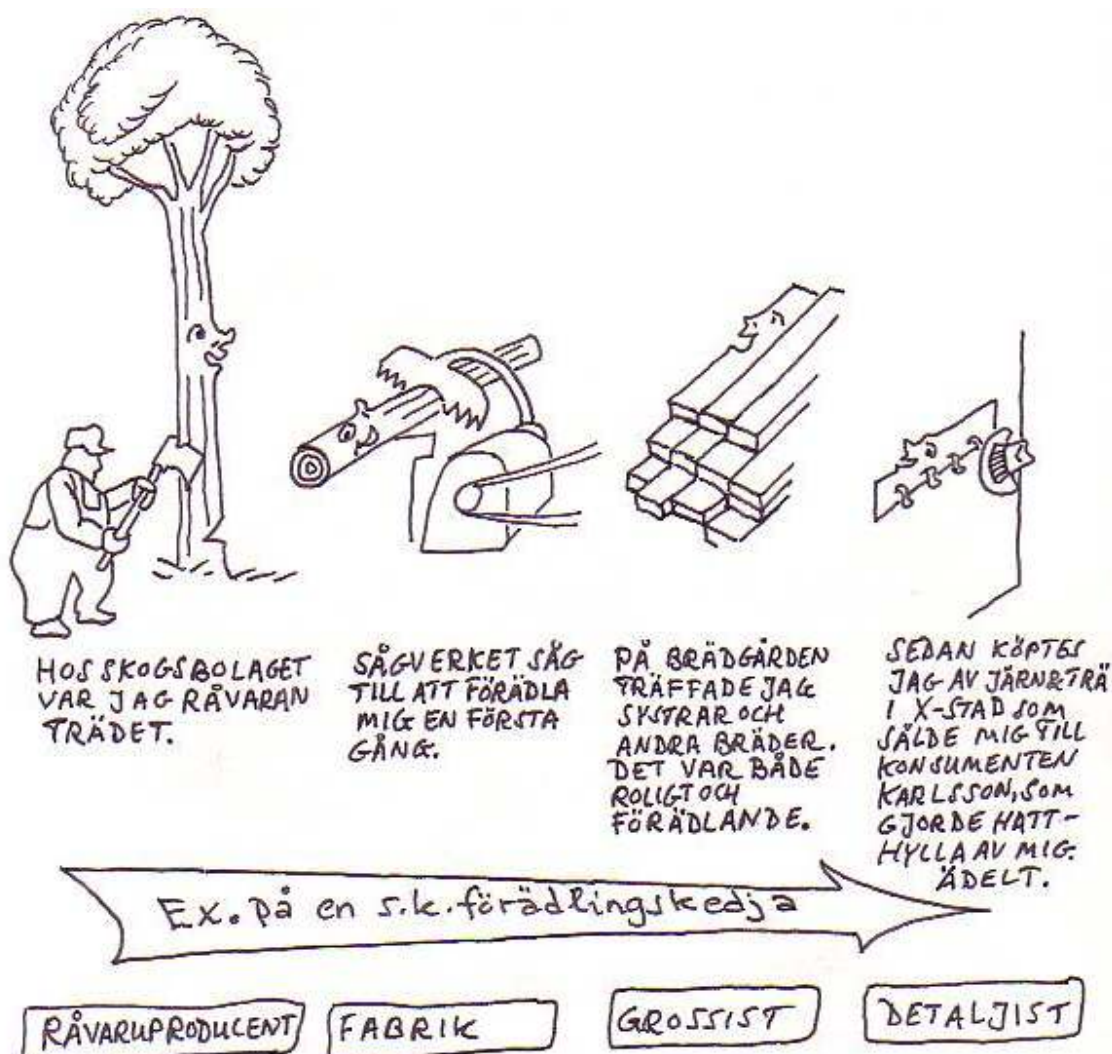
Anders råkar träffa sin kompis Olle, som han vet har ett aktiebolag och är verksam med att hålla kurser. Anders berättar om den här boken, och att han lärt sig att undantag från moms kan förekomma beträffande utbildning. Olle blir givetvis intresserad och börjar också att läsa Moms i bild och text.

### Svar

Rätt svar a). Statsfinansiellt sett är undantagen från momsplikt att beteckna som indirekta subventioner, dvs. det syns inte i statsbudgeten hur stor skattesubventionen är för t.ex. sjukvården, skolsystemet och bankvärlden.

6. I förädlingskedjan som t.ex. består i en kedja av råvaruproducenter-fabrikanter-grossister-detaljister antas här att ett företag omfattas av undantag från momsplikt för omsättning av sina varor och tjänster. Vad kallas den skatt på skatt-effekt som uppkommer när ett annat företag förvärvar dessa varor eller tjänster som innehåller en latent moms på grund av att förstnämnda företag står utanför momssystemet och sålunda inte kan lyfta av ingående moms på sina egna förvärv och ej heller debitera moms i förhållande till det andra företaget, och som leder till att detta andra företag, när det beräknar beskattningsunderlaget för sina momspliktiga varor eller tjänster, får med i sin kostnadsbild dylik latent moms?

- Kumulativ effekt.
- Dubbelbeskattningseffekt.



### Svar

Rätt svar a). Det är fråga om en s.k. kumulativ effekt. Dvs., övervältringseffekten utblir i ett led i kedjan av företag och en momskostnad ansamlas (kumuleras) där som sedan rullar vidare som en latent "kostnadsboll" utan möjlighet till avlyft för inblandade företag. Konsumenten drabbas av denna kumulativa effekt då det i förädlingsvärdet ligger en momskostnad som momsbeläggs (skatt på skatt-effekt).

7. I föregående exempel visades att ett företag som står utanför momssystemet inte kan göra avdrag (avlyft) för ingående moms på sina förvärv och att det inte heller kan debitera utgående moms öppet, men det kompenserar sig givetvis för momskostnaden i sin prissättning. Momsen blir i ett sådant företag kostnad (inköpsmoms) och intäkt (försäljningsmoms). När företagen i stället tillhör momssystemet uppkommer inte den situationen och då redovisas moms i:

- a) Balansräkningen.
- b) Resultaträkningen.



Lisa och Elsa läser  
Moms i bild och text  
tillsammans. Nu undrar de om  
momsen skall redovisas i balansräkningen  
eller i resultaträkningen. Det beror på  
om företaget i fråga är moms-  
skyldigt eller inte, men på  
vilket sätt då?

### Svar

Rätt svar a). Momsen i ett företag som tillhör momssystemet ska endast behandlas på balansräkningen. Resultaträkningen blir för sådana företag "rensad" från moms på både intäkt- och kostnadssidan. I stället utgör inköpsmomsen s.k. ingående skatt som blir företagets fordran på staten (tillgång) och försäljningsmomsen utgör s.k. utgående skatt som blir företagets skuld till staten. [Ingående skatt redovisas på ett särskilt tillgångskonto och övriga tillgångskonton blir sålunda "rensade" från moms och utgående moms redovisas på ett särskilt skuldkonto.]

8. Om ett företags ingående skatt för en viss period överstiger den utgående skatten, utgör nettot företags:
- Skatt att återfå från staten.
  - Skatt att betala till staten.

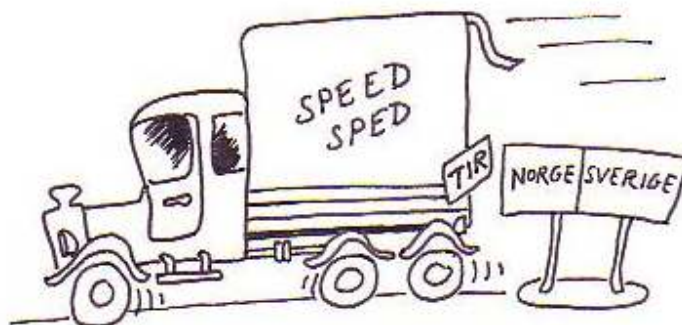


Ibland blir det stora inköp  
i en redovisningsperiod,  
vilket kan ge en högre s.k.  
ingående moms än utgående moms.

**Svar**

Rätt svar a).

9. Skatt att återfå är inte ovanligt hos företag som t.ex. har stor export, eftersom de inte tar ut moms på exporten men ändå har avdragsrätt för ingående moms. I sådana fall är förklaringen att ett s.k. kvalificerat undantag från momsplikt kan sägas föreligga. Det finns dessutom några situationer där kvalificerade undantag även förekommer för nationella omsättningar (vilket berörs i bokens andra del). Emellertid kan det också för momsskyldiga företag förekomma att skatt att återfå uppkommer för viss redovisningsperiod, när då?
- Under ett uppbyggnadsskede eller en senare period med stora investeringar.
  - Under en tid då man väljer att gå ur momssystemet på grund av att orderingången på sikt ser ut att försämrans.



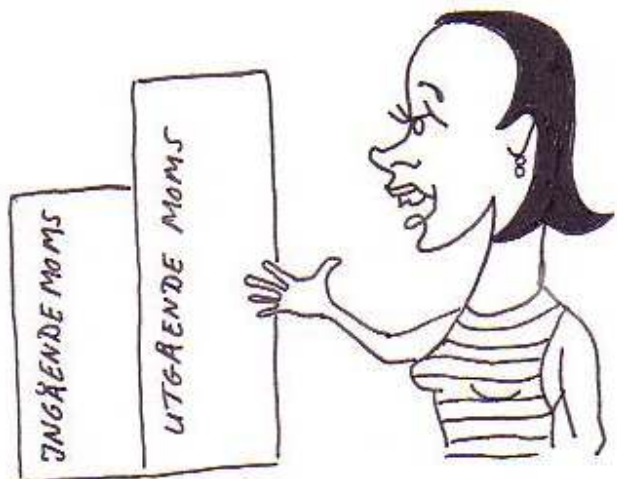
Exportindustrin får moms tillbaka från staten. Det har man kanske hört, men finns det flera sådana fall, där det är vanligt förekommande att företag får moms tillbaka?

### Svar

Rätt svar a). Eftersom ett företag i sina kalkyler sätter ett pris på varor och tjänster som över tiden ska ge kostnadstäckning och sedan en vinst, uppkommer naturligen i ett nystartat företag under ett uppbyggnadsskede med extern finansiering större ingående moms än utgående moms (jfr 10 kap. 9 § ML). Detsamma blir ofta fallet när ett företag i en viss period har gjort t.ex. en stor investering i ett maskininköp. Priset på företagets produkter höjs inte momentant på grund av detta, utan maskinens kostnad sprids ut över tiden. Det går däremot inte att välja att ställa sig utanför momssystemet så länge den sista affärshändelsen inte har inträffat. Om företaget är insolvent – dvs. t.ex. skatteskulderna kan inte erläggas vartefter de förfaller till betalning och det förhållandet bedöms bestå – ska givetvis ansökan ske hos tingsrätten om att försätta företaget i konkurs, för att undvika att drabbas av s.k. företrädaransvar för bolagets skatteskulder (i enskild firma och handelsbolag svarar dock ägarna såsom för egen skuld för bl.a. företagets skatteskulder). Då slutredovisas företagets moms för affärer fram till dagen för konkursbeslutet. Det är dock en annan situation. Genom konkursen förloras rådigheten över företaget. Någon valmöjlighet att stiga ur momssystemet som enligt b-alternativet finns inte.

10. Om ett företags utgående skatt för en viss period överstiger den ingående skatten, utgör nettot företagets:

- a) Skatt att betala till staten.
- b) Skatt att återfå från staten.



*Det normala är emellertid  
att utgående moms i ett  
företag överstiger ingående moms.*

Svar

Rätt svar a).



11. Om Du tänker på att momsens är en konsumtionskatt, och att den helst ska vara såväl konsumtions- som konkurrensneutral (dvs. kunder ska i princip inte välja leverantör av en vara eller tjänst beroende på olikheter i momsbeskattningen mellan dessa), vad kan man då säga ska gälla beträffande företags momspliktiga omsättningar av varor och tjänster inom EU?

- Det ska i princip varken förekomma skattebortfall eller dubbelbeskattning av en sådan affär inom EU.
- Dubbelbeskattningssituationer mellan länderna ska lösas enligt OECD:s standardmall för dubbelbeskattningsavtal.



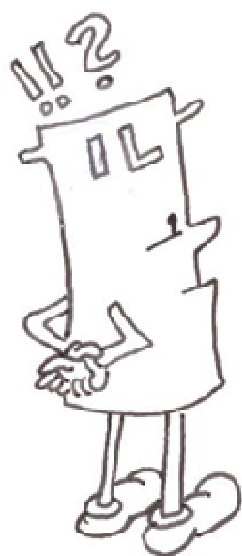
Olle tänker så det knakar.  
Vad menade Forssén med  
neutralitet. Är inte det något  
som handlar om krig och slikt?  
EU och momsens...!?

### Svar

Rätt svar a). Dubbelbeskattningsavtal mellan länder saknas på momsområdet. I stället är EU-länderna i princip skyldiga att i sina moms lagstiftningar implementera reglerna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), vilket följer av art. 288 tredje st. FEUF. Vad som anges i a) kan sägas komma till uttryck genom principerna om en neutral moms inom EU och harmonisering av EU-ländernas moms lagstiftningar enligt fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 113 FEUF.

12. Sedan den 1 juli 2013 är bestämningen av skattesubjektet i ML frikopplad från begreppet näringsverksamhet i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I vissa hänseenden hänvisar dock ML till IL, t.ex. beträffande begränsningen av ekonomisk verksamhet i allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund (4 kap. 8 § ML) och avdragsbegränsningarna för representation (8 kap. 9 § ML). Hur är det i princip beträffande begrepp i ML med lika eller liknande lydelse i IL?

- a) De ska bedömas självständigt.
- b) De betyder detsamma som i IL.



Hör du, IL.  
När vi använder uttryck som  
liknar varandra, betyder de  
alltid samma sak?

### Svar

Rätt svar a). ML:s begrepp är självständiga i förhållande till andra lagar. ML ska tolkas med utgångspunkt i framför allt EU:s mervärdesskattedirektiv, eftersom EU-länderna åtagit sig att implementera detsamma i sina nationella moms lagar. Det gäller även om ML undantagsvis kopplar till IL. Inkomstskatterätten är i stort sett icke-harmoniserad. Det finns bara EU-direktiv avseende vissa frågor om inkomstskatt, nämligen fusionsdirektivet (2009/133/EG), moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), sparandedirektivet (2003/48/EG) och ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG). Harmoniseringen av moms lagstiftningarna inom EU får inte styras av den icke-harmoniserade inkomstskatterätten, varför en EU-konform tolkning ska ske av begreppen i ML, även om ML i vissa undantagsfall kopplar till regler i IL.

13. Vid tolkningen av mervärdesskattelagen kan det vara av intresse att få ett s.k. förhandsavgörande från EU-domstolen. Vem beslutar om att ett sådant ska inhämtas?
- a) Företagaren själv som part i t.ex. en skatteprocess i förvaltningsdomstol.
  - b) Den aktuella svenska domstolen.



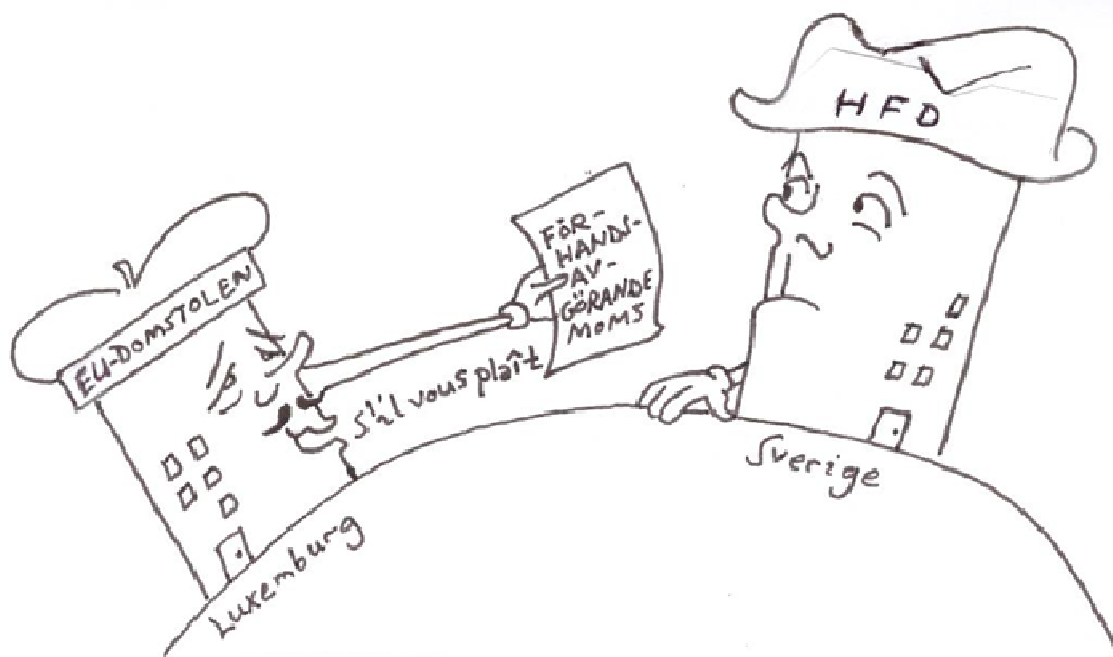
*Elsa är fiffig och frågar  
EU-domstolen tillræds  
i en momsfråga.  
Svarar domstolen tro?*

#### **Svar**

Rätt svar b). Företagaren själv eller dennes ombud i exempelvis en skatteprocess i förvaltningsdomstol kan givetvis framhålla intresset av att få ett förhandsavgörande i den aktuella momsfrågan från EU-domstolen, men det är den svenska nationella domstolen som avgör om ett sådant ska inhämtas från EU-domstolen.

14. Vad har ett förhandsavgörande från EU-domstolen för verkan i ett aktuellt fall i den svenska domstolen, t.ex. för Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)?

- a) Bindande.
- b) Enbart fakultativt (rådgivande).



HFD får ett besked i en momsfråga från EU-domstolen, men tycker inte om det.  
~ Måste det följas?

**Svar**

Rätt svar a). Förhandsavgörandet är bindande för HFD, som måste följa det.

15. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på moms?

- a) Nej.
- b) Ja.



Kan Skatteverket "jaga moms" med lagen mot skatteflykt?

### Svar

Rätt svar a). Det skulle bli svårt att upprätthålla en EU-konform tillämpning av ML, om lagen mot skatteflykt skulle äga tillämpning på momsen, framför allt på grund av att ML:s regler ska tolkas och tillämpas självständigt utifrån mervärdesskattedirektivet utan hänsyn till andra regelverk. EU-domstolens praxis på momsområdet innebär emellertid att så kallade förfarandemissbruk kan angripas av SKV, vilket kan sägas motsvara lagen mot skatteflykt. I sammanhanget får också nämnas att inte heller föregångaren till lagen (1995:575) mot skatteflykt från tiden före Sveriges EU-inträde 1995 var tillämplig på momsen. Det berodde enligt min uppfattning på momsens karaktär av konsumtionsskatt. Genom övervältringseffekten ska resultaträkningen och tillgångskontona i företaget "rensas" från moms. Momsen ska således i princip inte påverkas av om en kedja av transaktioner är ägnade att mer eller mindre ge inkomstskattmässiga fördelar, utan utgör en nettobeskattnings på råresultatet (försäljning-inköp). En "momsfiskal" anledning att angripa ett visst förfarande uppkommer enligt min mening i första hand beträffande skentransaktioner och liknande, och där innebär EU-domstolens praxis att SKV kan angripa fall av förfarandemissbruk.

## Momsskyldighet, förutsättningar samt metod att angripa ett momsproblem

*Momsskyldighet, förutsättningar etc.*

**Den** mervärdesbeskattas (momsbeskattas) i Sverige som gör:

- En momspliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet i en yrkesmässig verksamhet.
- Ett momspliktigt unionsinternt förvärv (UIF) av en vara som utgör lös egendom, förutsatt att omsättningen inte sker inom landet (dvs. varuinförsel från annat EU-land).
- Import av vara till landet (dvs. varuinförsel från land utanför EU, s.k. tredje land) som är momspliktig.

[1 kap. 1 § första st. ML]

Huvudfallet av momsskyldighet kan sägas stå på två ben: en momspliktig omsättning av vara eller tjänst ska ske inom landet *och* den ska göras av en beskattningsbar person i denna egenskap. Båda förutsättningarna måste vara uppfyllda: annars ingen momsskyldighet i Sverige. Det spelar dock ingen roll om vederbörande är yrkesmässig i Sverige eller någon annanstans i världen. Även en utländsk beskattningsbar person som enbart gör en enstaka, tillfällig momspliktig omsättning här, ska momsregistrera sig i Sverige.

Med en beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (jfr 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund har inte ekonomiska verksamheter i förevarande mening, om de inte är skattskyldiga enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen IL. Staten, statliga affärsverk och kommuner och landsting anses ha ekonomiska verksamheter i förevarande mening, förutom när omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning (4 kap. 6 och 7 §§ ML).

Ang. de båda fallen av varuinförsel gäller beträffande UIF att köparen av en vara från ett annat EU-land ska beräkna och redovisa utgående moms på inköpsvärdet (i svenska kronor) och om denne har rätt att lyfta moms, får denne göra ett motsvarande avdrag direkt. Om vederbörande har en s.k. blandad verksamhet, uppstår en beskattningseffekt på grund av att rätten att dra ingående moms i så fall är begränsad.

Beträffande varuimport från tredje land ska den som anmäler varan till Tullverket erlægga moms dit på ett beskattningsunderlag som utgörs av varans tullvärde [med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom moms samt inklusive bikostnader fram till första bestämmelseort för importen – jfr 1 kap. 5 § och 7 kap. 8 § ML och 13 b § mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF]. Om denne är momsregistrerad i Sverige, är SKV i stället beskattningsmyndighet och redovisar importmomsen i sin momsdeklaration. Vederbörande får göra avdrag för motsvarande belopp som ingående moms i momsdeklarationen. En beskattningseffekt på grund av varuimporten uppstår således också här endast om den beskattningsbara personen har en blandad verksamhet.

I båda fallen av varuinförsel gäller att beskattning här förutsätter att varan är momspliktig här och då ska den svenska tillämpliga momssatsen användas.

För övrigt infördes den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, en betalningsskyldighet enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML för belopp som felaktigt har betecknats som moms i en faktura, vilket skedde enligt art. 203 i mervärdesskattedirektivet. Så länge en kreditnota inte har utfärdats kvarstår sådan betalningsskyldighet, enligt 13 kap. 27 och 28 §§ ML. En

felaktigt debiterad moms är inte avdragsgill för mottagaren av fakturan, eftersom ett sådant belopp inte utgör ingående moms hos denne enligt 8 kap. 2 § andra st. ML.

### *Metod att angripa ett momsproblem*

Du ska alltid ha förutsättningarna för momsskyldighet ovan i bakhuvudet, när Du löser momsproblem, oavsett vilken nivå det gäller. Innan Du går in på frågor om momsplikt eller inte för vissa varor eller tjänster, om avdragsrätten för ingående moms på förvärv till Din verksamhet, redovisningsregler och frågor om t.ex. export, är det viktigt att inte gå förbi de grundläggande rekvisiten för momsskyldighetens uppkomst. Momsskyldigheten står som nämnts på två ben: omsättningen av den momspliktiga varan eller tjänsten (omsättningen) ska göras av en beskattningsbar person. Då uppkommer momsskyldighet, vilket leder till att den ekonomiska verksamheten berättigar till avdragsrätt för ingående moms på förvärv till densamma.

- Om en omsättning i och för sig är momspliktig, men inte sker i en ekonomisk verksamhet uppkommer ingen momsskyldighet och därmed inte heller någon avdragsrätt: en vanlig privatperson som säljer sin i och för sig momspliktiga cykel blir inte momsskyldig.
- I en annan situation kan det vara så att personen i och för sig är beskattningsbar person, men uppbär en summa pengar som inte motsvarar någon beställd vara eller tjänst, dvs. någon omsättning uppkommer inte och därmed inte någon momsskyldighet. Exempelvis kan Du redan ha konstaterat att det endast är fråga om en deposition av pengar och inte om en ersättning för en motprestation: någon omsättning av en beställd vara eller tjänst uppkommer inte och då aktualiseras inte momsbeskattning hur yrkesmässig mottagaren av pengarna än är.
- I åter en annan situation har Du kanske konstaterat att en omsättning sker i en ekonomisk verksamhet hos en beskattningsbar person, och då finns det anledning att gå vidare med att undersöka om omsättningen av själva varan eller tjänsten omfattas av undantag från momsplikten eller inte: går det inte att hänföra den till något av de undantag som stipuleras i momslagen uppkommer momsskyldighet.

En korrekt analys av de centrala begreppen ger alltså ofta svaret på om momsskyldighet uppkommer eller inte. Uppkommer ingen momsskyldighet, finns det inte heller anledning för Dig att gå vidare och exempelvis analysera olika gränssnitt beträffande olika slags tjänster. Det kan till och med leda fel att läsa om djupare problem, om Du inte har kommit in rätt i problemställningen på grund av en bristande förståelse av de centrala begreppen. Bättre då att kunna konstatera att anlitanade av momsexpertis krävs, när Du inte har lyckats lösa det aktuella problemet redan genom en mer överskådlig analys. Viktigt är emellertid att denna metod inte uppfattas som en exakt vetenskaplig analys av ML, utan endast som en vägledning för att överhuvudtaget kunna strukturera momsproblem.

När Du har kontrollerat de grundläggande förutsättningarna för momsskyldighet enligt ovan, kan Du – om anledning fortfarande finns att gå vidare med en momsfråga – läsa vidare i bokens andra del bl.a. om: när moms ska redovisas; vilken momssats som är tillämplig; och huruvida moms utgår på en internationell affär.

## Tjänst kontra vara samt uttag, jämkning och omvärdering

I förevarande hänseende går jag inte mer på djupet än att konstatera att en vara definieras i momssammanhang som ett materiellt ting, och en tjänst definieras som allting annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML). Du får dock nämnas att till varorna hör även fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. En vara är alltså i princip något som går att fysiskt beröra plus gas, värme, kyla och elektrisk kraft, och en tjänst är *allting annat* bara det går att omsätta.

Beträffande begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML får nämnas, att det ändrades den 1 januari 2017 genom SFS 2016:1208. Numera hänvisar 1 kap. 11 § inte till fastighet enligt jordabalken (1970:994) för bestämningen av begreppet fastighet enligt ML, utan till begreppet fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförfordningen.

Omsättning av en vara eller tjänst är momspliktig, om inte undantag särskilt anges i ML. Varor och tjänster är generellt momspliktiga. I bokens andra del listar jag för olika områden i stort sett alla de undantag som finns enligt 3 kap. ML. Hamnar Du inte där med Ditt momsproblem, vet Du att omsättningen är momspliktig enligt huvudregeln om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Då återstår att hitta rätt momssats under 2. Glöm inte att om det inte finns någon annan förutsättning för momsskyldighet enligt ovan saknas anledning att analysera om en omsättning av en vara eller tjänst är momspliktig eller inte.

Beskattningsunderlaget för en vara eller tjänst som ska momsbeskattas är i princip hela kostnadsbilden för att producera varan eller tjänsten, t.ex. ingår material, löner, lönebikostnader, faktureringsavgifter, punktskatter såsom energiskatt och reklamskatt och allting som behövs för att ta fram tjänsten eller varan till försäljning. Det som inte ingår är t.ex. utlägg som så att säga görs så länge t.ex. för en kund. Ett utlägg är i momssammanhang något som företaget i fråga självt inte skulle sökas för vid utebliven betalning, dvs. skuldförhållandet ligger mellan t.ex. kunden som gäldenär och någon annan som företaget i fråga har kontakt med men som beträffande utlägget alltså är borgenär i förhållande till företagets kund. I beskattningsunderlaget ingår inte heller verklig ränta, varmed i första hand förstås ränta på en normalt beviljad kundkredit (t.ex. kalkylränta ingår däremot). Mängdrabatter ingår inte i beskattningsunderlaget, medan däremot rabatt och bonus för snabb betalning e.d. (villkorade rabatter) ingår.

Om det går att särskilja olika prestationer som är undantagna från momsplikt från sådana som omfattas av momsplikt och/eller olika momssatser gäller, ska en uppdelning av ersättningen för en sålunda sammansatt prestation uppdelas efter skälig grund. I annat fall ska enligt en huvudsaklighetsprincip det som dominerar gälla vid bedömningen av om moms ska debiteras alternativt till vilken momssats sådan debitering ska ske (jfr 7 kap. 7 § ML). Kom ihåg att ett tecken på att prestationerna går att särskilja givetvis är om det faktiskt sker särdebitering för de olika delarna.

En momsmässig omsättning uppkommer enligt 2 kap. ML genom att vara överläts mot ersättning eller att en tjänst utförs mot ersättning samt genom att en vara eller tjänst tas i anspråk genom uttag. Notera att med ersättning avses också byte, dvs. ersättningen behöver inte bestå i pengar utan kan också föreligga genom att t.ex. en bytesvara mottas genom kvitning mot priset på vara som överläts eller tjänst som tillhandahålls.



Priset på varor respektive tjänster bör sättas till minst varans inköpsvärde eller tillverkningskostnad respektive kostnaden för att utföra en tjänst när den utförs, annars föreligger risk för uttagsbeskattning. Varor uttagsbeskattas bara om rätt att lyfta moms förelåg vid förvärvet. Överhuvudtaget syftar uttagsbeskattning till att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag. Särskilt för byggbranschen (se under 5d i bokens andra del) gäller att en byggmästare måste ha minst någon procent utåtriktad omsättning (entreprenad) för att uttagsbeskattas momsmässigt för byggnation på egna fastigheter.

En beskattningssituation uppkommer även beträffande s.k. investeringsvaror, genom förändrad användning eller avyttring som medför jämkning av avdrag för ingående moms (8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML). Jämkning av avdrag för ingående moms aktualiseras dock inte om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. (8 a kap. 5 § 1 ML).

I förevarande sammanhang får nämnas att det även finns regler om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar, vilka återfinns i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML och infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet. Omvärderingsreglerna i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Om ingen av de båda förbundna parterna har blandad verksamhet, utan är fullt ut momsskyldiga i sina verksamheter har de full avdragsrätt för ingående moms. Då aktualiseras inte reglerna om omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML.

## Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter – schematisk översikt

### Schematisk beskrivning av hur skyldigheterna och rättigheterna hänger ihop i ML

*Schematisk beskrivning av hur skyldigheterna, dvs. skyldigheten att redovisa utgående moms för skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, och rättigheterna, dvs. rätten att göra avdrag för ingående moms eller till återbetalning av ingående moms hänger ihop i ML.*

Beskattningsbar person (A) <i>4 kap. 1 §</i>		
Omsättning av vara eller tjänst (B) <i>2 kap.</i>		
Skattepliktig (C) <i>3 kap. 1 § första st.</i>	Från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) <i>Sit. i 3 kap. enl. 10 kap. 11 §</i>	Från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1) <i>Övriga sit. i 3 kap.</i>
Avdragsrätt för ingående moms (D) <i>8 kap. 3 § första st.</i>	Återbetalningsrätt för ingående moms (E2) <i>10 kap. 11 §</i>	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (F2)
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett slag av omsättning (G) <i>8 kap. 9 §</i>		

#### Kommentarer till schemat ovan:

A+B+C→skattskyldig. En beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML som gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML inom landet (Sverige) enligt 5 kap. ML, blir skattskyldig, enligt huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 ML.

- Ang. skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats resp. undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst inom olika verksamhetsområden (3 kap.): se översikt på s. 5 resp. s. 6.
- Ang. regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet eller utomlands (5 kap.): se s. 7.
- Beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. ML [jfr art. 9.1 första st. och art. 10 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)]:

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.

Ang. begreppet ekonomisk verksamhet: se 4 kap. 1 § andra st. ML [jfr art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet]. Genom SFS 2013:368 gäller samma kriterier för vem som är beskattningsbar person för fysiska och juridiska personer.

**Dessutom:** I praktiken kan jämförelse ske med bokföringslagen (1999:1078), BFL, och begreppet bokföringsskyldig, när det gäller att bestämma/visa att en fysisk eller juridisk person är beskattningsbar person enligt ML: Enligt förarbetena till BFL är en fysisk person bokföringsskyldig om denne yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205).

- En särskild definition av begreppet beskattningsbar person återfinns i 5 kap. 4 §. Den är vidare än definitionen av begreppet i 4 kap., och gäller enbart vid tillämpning av reglerna om placeringen av omsättning av tjänster i 5 kap. 5-19 §§.

D: Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML uppkommer när en beskattningsbar person har för avsikt att göra skattepliktig omsättning [jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman)].

E: Sistnämnda gäller också om en beskattningsbar person har för avsikt att göra från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (E1), men då kallas enligt 10 kap. 11 § ML rätten att lyfta ingående moms för återbetalningsrätt (E2), i stället för avdragsrätt.

F: Avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import, som görs av en beskattningsbar person i avsikt att göra från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (F1), föreligger inte (F2).

G: Om visst förvärv omfattas av avdragsförbud enligt 8 kap. 9 § ML, föreligger inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett till vilket slags omsättning beskattningsbar person avser att använda förvärvet (eller importen).

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).

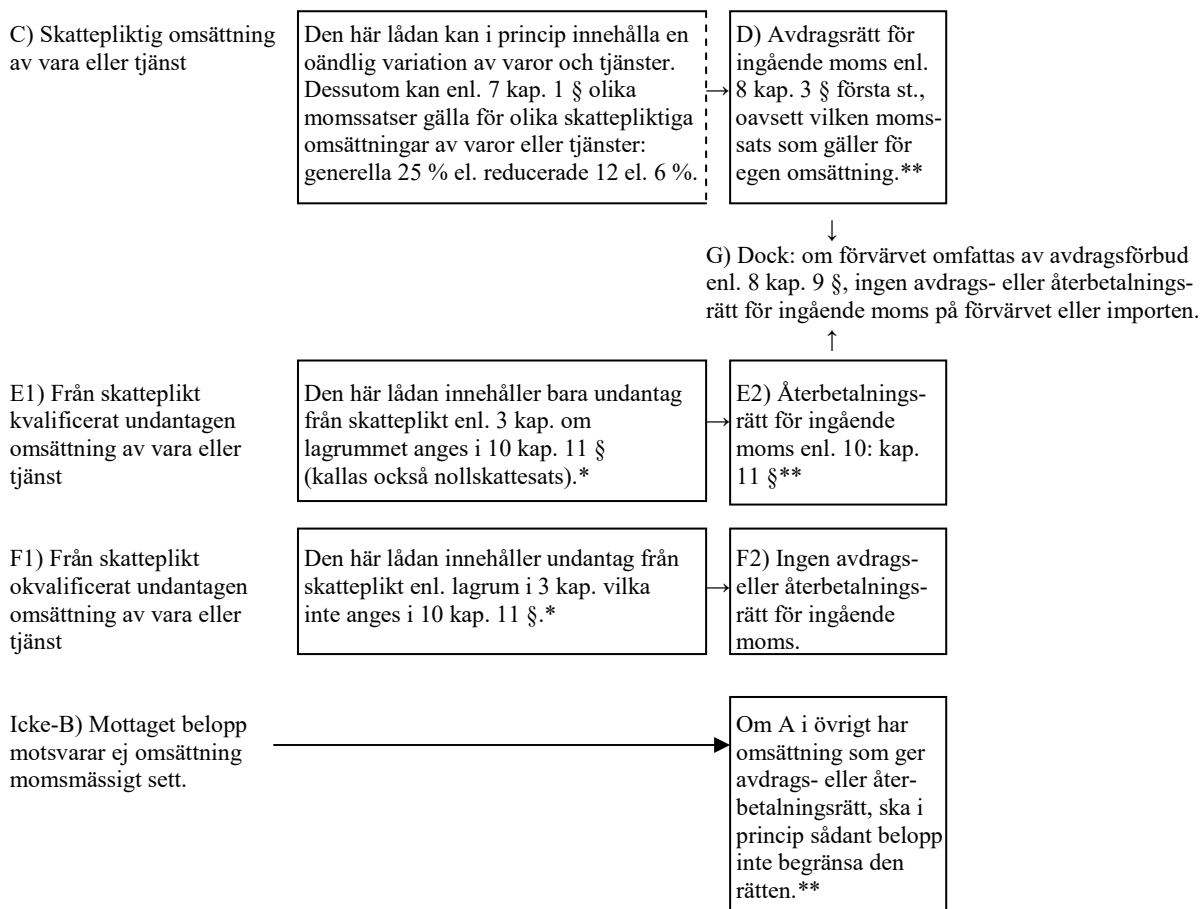
### Exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop

En beskattningsbar person (A) mottar ett belopp, varvid följande situationer kan föreligga momsmässigt sett:

Beloppet har utbetalats till A av en kund till A, en köpare av en vara eller en tjänst. Därmed gör A en omsättning av en vara eller en tjänst., dvs. A har överlåtit en vara mot ersättning eller utfört, överlåtit eller på annat sätt tillhandahållit en tjänst mot ersättning. Det är huvudreglerna för den momsmässiga bestämningen av förekomsten av omsättning av vara respektive omsättning av tjänst, enligt 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML. Om omsättning av vara eller tjänst föreligger (B), kan den ha följande karaktär

- skattepliktig (C),
- från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) eller
- från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1)

Det kunde också ha varit så att mottaget belopp inte medförde att någon omsättning uppkom hos A, t.ex. om det var fråga om ett skadeståndsbelopp. I så fall motsvarar beloppet inte någon beställd vara eller tjänst, och någon omsättning föreligger inte momsmässigt sett (icke-B), enligt 1 kap. 3 § andra st. ML.



\* Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, enligt EU-domstolens praxis ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner. Jfr också femte st. i ingressen till direktivet: om momsen på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt.

\*\* Notera att avdrags- eller återbetalningsrätt kan begränsas särskilt avseende ingående moms som hänför sig till en fastighet som både används i A:s avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet och för eget privat bruk, personalens privata bruk eller annat ändamål än för den egna verksamheten (se 8 kap. 4 a § första st. ML). Med ingående moms avses då även moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet (se 8 kap. 4 a § andra st. ML). Denna begränsning av avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms gäller vid sidan av de avdrags- och återbetalningsförbud som allmänt sett gäller för ingående moms som hänför sig till bl.a. stadigvarande bostad och utgifter för representation och liknande ändamål [se 8 kap. 9 § första st. 1 och 2 ML, exempel på avdragsförbud enligt vad som anges vid G)]. Begränsningen av avdragsrätten enligt 8:4 a § gäller inte en stadigvarande bostad, som redan omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§, eller ingående moms som är avdragsgill i vissa fall enligt 8:10, trots att det är fråga om en stadigvarande bostad (jfr 8 kap. 4 a § tredje st. ML).

### Sammansatta tillhandahållanden, schematiskt om

Ang. s.k. sammansatta omsättningar (avser i praktiken främst tjänster) gäller att samma tillhandahållande (omsättning) kan bestå i prestationer av olika momsmässig karaktär eller som omfattas av olika momssatser. Enligt 7:7 ML gäller då en huvudregel om delning (delningsprincipen), så att resp. del behandlas med beaktande av om den är skattepliktig eller undantas från skatteplikt resp., vid skatteplikt, med beaktande av den momssats som gäller för densamma. Om fördelningen inte är möjlig att göra på annat sätt, ska den bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Är det inte möjligt att tillämpa delningsprincipen, ska momsmässig karaktär bestämmas utifrån en huvudsaklighetsprincip, som exemplifieras här:

Antag att ett sammansatt tillhandahållande består till:

a) 90 % av C) och 10 % av E1) eller F1)  
→ hela tillhandahållandet är skattepliktigt

el. b) 90 % av E1) eller F1) och 10 % av C)  
→ hela tillhandahållandet undantas från skatteplikt (enl. E1 eller F1)

- a) Om det avgörande för kunden för att köpa A:s tjänst är ett inslag av konsultation (skatteplikt enligt 3 kap. 1 § första st. ML) och exempelvis en betalningsförmedling (undantag enligt 3 kap. 9 § ML) är ett medel för A att tillhandahålla konsultationen, utgör således hela tillhandahållandet skattepliktig omsättning av tjänst. [För övrigt gäller den generella momssatsen om 25 % för konsulttjänster.]
- b) Om det motsatta förhållandet råder och kunden efterfrågar exempelvis en finansieringstjänst (undantag) och vissa beräkningstjänster (skatteplikt) är nödvändiga för att tillhandahålla finansieringstjänsten men underordnade i förhållande till den, omfattas hela tillhandahållandet av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.
- Om det sammansatta tillhandahållandet i stället består i prestationer som omfattas av olika momssatser och delning alltså inte är möjlig, ska också i sådant fall samma huvudsaklighetsresonemang som nyss angivits tillämpas, för att bestämma vilken momssats som ska gälla för hela tillhandahållandet.

### Blandad verksamhet, schematiskt om

Förekomsten av s.k. *blandad verksamhet* hos A begränsar dennes avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Med blandad verksamhet menas att A å ena sidan avser att företa eller företar omsättningar som är skattepliktiga (C) och/eller omsättningar som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (E1) och å andra sidan avser att företa eller företar omsättningar som omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt (F1). Då ska avdragsrätten för ingående moms i A:s verksamhet fastställas enligt följande:

*HJJ-modellen för bestämning av avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet*

Till A:s omsättningar C)  
och/eller E1 är förvärven  
**H** direkt hänförliga

100 % avdrags- eller  
återbetalningsrätt

Till A:s omsättningar F1  
är förvärven **I** direkt  
hänförliga

0 % avdrags- eller  
återbetalningsrätt

Till både A:s omsättningar  
C) och/eller E1 resp. F1 är  
förvärven **J** hänförliga

Gemensamma förvärv ger  
avdrags- eller återbetalningsrätt  
enligt en fördelningsnyckel

HIJ liknar *hej* och jag kallar minnesregeln för HIJ-modellen. Enligt HIJ-modellen har A:

- full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt kategori **H** (100 %); och
- ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för förvärv eller import enligt kategori **I** (0 %).
- Om ett förvärv eller import kan hänföras till både avdrags- eller återbetalningsberättigande del av verksamheten (C och/eller E1) och den del (verksamhetsgren) som inte ger sådan rätt (F1), brukar benämningen gemensamt förvärv användas, kategori **J**, och för sådant förvärv eller import ska avdragsrätten för ingående moms bestämmas genom uppdelning (fördelning) efter skäligen grund enligt 8 kap. 13 § ML. Beträffande fördelningsnyckel att tillämpa för gemensamma förvärv hänvisar SKV till mervärdesskattedirektivet och anger att huvudregeln enligt art. 174.1 är att använda årsomsättningen som fördelningsgrund för samtliga transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen, men SKV noterar samtidigt att medlemsstaterna dock tillåts att använda andra fördelningsgrunder, vilket enligt art. 173.2 bl.a. innebär fördelning på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna (art. 173.2 c).

Om ett gemensamt förvärv eller import (J) till mer än 95 % görs för den del av verksamheten (verksamhetsgren) som medför avdrags- eller återbetalningsrätt (C och/eller E1), behöver inte någon fördelning ske, utan A får dra hela den ingående momsen för förvärvet eller importen. Detsamma gäller om momsen för gemensamt förvärv eller import (J) inte överstiger 1 000 kr och mer än 95 % av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet (C) eller utgör återbetalningsberättigande omsättning (E1), enligt 8:14 ML.

För övrigt får nämnas att det inte är fråga om blandad verksamhet om en transaktion är sammansatt och dess karaktär momsmässigt sett ska bedömas utifrån det huvudsakliga inslaget i transaktionen (omsättningen).

## Redovisning, skatteobjektet, avdragsrätt, internationella frågor och särskilda frågor

### 1. Redovisningsregler om moms

#### *Momsdeklaration etc.*

Bestämmelser om redovisning av moms finns i 26 kap. skatteförordningen (2011:1244), SFL, i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Ytterligare bestämmelser om redovisningen av moms finns i 13 kap. 6-28 a §§ ML. Skattedeklaration är ett samlingsbegrepp för bl.a. mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration), punktskattedeklaration och arbetsgivardeklaration.<sup>1</sup> Den som enligt ML är skattskyldig eller gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster är skyldig att registrera sig till moms hos SKV enligt 7 kap. SFL. Här ges en översikt ang. sådan persons skyldighet att lämna mervärdesskattedeklarationer till SKV.

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 skatteförordningen (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).<sup>2</sup>

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.<sup>3</sup> 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.

*Redovisningsperioden* omfattar en kalendermånad eller, om den skattepliktiga och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningen av varor eller tjänster exklusive UIF och import av vara från tredje land (plats utanför EU) för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr, tre kalendermånader. Redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kr, varvid momsdeklaration (MVD) lämnas på årsbasis enligt följande:

*Fysiska personer och dödsbon* som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD senast den 12 maj året efter utgången av beskattningsåret.<sup>4</sup> Enligt 26 kap. 33 a § andra st. SFL gäller det dock inte den som under redovisningsperioden har genomfört:

1. omsättningar, förvärv eller överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder, eller
2. omsättningar eller förvärv av tjänster som förvärvaren är skattskyldig för i Sverige eller ett annat EU-land i enlighet med tillämpningen av art. 196 i EU:s mervärdesskattedirektiv.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Jfr 26 kap. 1 § andra strecksatsen SFL.

<sup>2</sup> Se 26 kap. 2 § 2-4 SFL.

<sup>3</sup> Se 26 kap. 7 § andra st. och 35 § SFL.

<sup>4</sup> Se 26 kap. 33 a § första st. SFL.

<sup>5</sup> Se 26 kap. 33 a § andra st. SFL.

*Juridiska personer*, med undantag för dödsbon och handelsbolag, som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD enligt följande uppställning:<sup>6</sup>

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklarationen ha kommit in senast den</i>
31 december	12 juli
30 april	12 november
30 juni	27 december
31 augusti	12 mars

Den som lämnar MVD elektroniskt får lämna den i månaden efter den månad som följer av uppställningen närmast här ovan. I januari och augusti ska deklarationen i så fall ha kommit in senast den 17, i april och december den 12.<sup>7</sup> Uppställningen närmast här ovan och vad nyss sagts gäller dock inte den som under redovisningsperioden genomfört sådana omsättningar, förvärv eller överföringar som avses i 26 kap. 33 a § andra st. SFL (se ovan).<sup>8</sup>

För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal.<sup>9</sup> Om det inte är fråga om att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår, ska MVD lämnas till SKV enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret.<sup>10</sup>

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.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup>

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.<sup>13</sup> Det utgör en skillnad jämfört med

<sup>6</sup> Se 26 kap. 33 b § första st. SFL.

<sup>7</sup> Se 26 kap. 33 b § andra st. SFL.

<sup>8</sup> Se 26 kap. 33 b § tredje st. SFL.

<sup>9</sup> Se 26 kap. 10-12 §§ SFL.

<sup>10</sup> Se 26 kap. 26 och 30 §§ SFL.

<sup>11</sup> Se 62 kap. 3 § första st. SFL.

<sup>12</sup> Se 61 kap. 4 § SFL.

<sup>13</sup> Se även 1 kap. 3 § andra st. ML.

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, 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 beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i 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 5 kap. 5 § ML angående placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land, om denne är skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet.

En periodisk sammanställning ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.<sup>14</sup>

Tillhandahållande av tjänst enligt 5 kap. 5 § ML till en beskattningsbar person i annat EU-land är således det fall av tjänst för vilken skyldighet att redovisa omsättningen i periodisk sammanställning föreligger, förutsatt att förvärvad tjänst är skattepliktig där och att den förvärvande näringsidkaren ska redovisa moms på förvärvet.<sup>15</sup> Lagstiftaren utgår beträffande kravet på att tjänsten ska vara mervärdesskattepliktig i det andra EU-landet från att den svenske tillhandahållaren av tjänsten ska sätta sig in i det andra landets nationella momsregler.<sup>16</sup> Enligt ett ställningstagande från SKV ska det dock räcka med att säljaren stämmer av i mervärdesskattedirektivet att omsättningen av tjänsten i fråga omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153.<sup>17</sup> Då kan säljaren anta att det andra landet inte har skatteplikt för tjänsten, och anger *inte* omsättningen i periodisk sammanställning.

<sup>14</sup> Se 35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL; prop. 2010/11:165 Del 2 s. 841.

<sup>15</sup> Se art. 196/214 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>16</sup> Se prop. 2009/10:15 s. 95 och 233.

<sup>17</sup> Se SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111.



## Frågorna 16-30

16. Anders är anställd hos AB köksmaskiner och säljer under mars månad med vinst sin privata tvättmaskin till Lisa. När ska Anders redovisa moms?

- a) I momsdeklarationen för redovisningsperioden januari-mars.
- b) I momsdeklarationen för redovisningsperioden april-juni.
- c) Anders ska inte redovisa moms.



Anders: Vill du köpa min tvättmaskin, Lisa?  
Lisa: Fin maskin, Ja!

**Svar**

Rätt svar c). Anders säljer en vara (tvättmaskin) i egenskap av privatperson. Han arbetar på en vitvarufirma, men han har ingen egen ekonomisk verksamhet av sådant slag. Även om varuomsättningen är momspliktig görs den inte av en beskattningsbar person och kan aldrig medföra momsskyldighet. Det ena av de båda "benen" som ska bära upp en momsskyldighet faller. Ingen momsskyldighet och således kan Anders inte heller bli redovisningsskyldig för moms för affären.

17. Nu har Anders sagt upp sig och startat eget. Han arbetar under enskild firma med att från storkök hos industriföretag köpa in begagnade vitvaruprodukter att efter renovering försälja. Han har fått sin F-skattsedel och omsätter ca 480 000 kronor exkl. moms per beskattningsår. I mars säljer Anders ett kylskåp för 5 000 kr plus moms till Elsa som hon hämtar själv i Anders butik i mars och erhåller kassakvitto för därvid erlagd kontantbetalning. När ska Anders redovisa moms på affären?

- I momsdeklarationen för redovisningsperioden januari-mars.
- I momsdeklarationen för redovisningsperioden april-juni.



Anders önskas Lycka till av sin f.d. arbetsgivare, när han ger sig av för att starta eget.

## Svar

Rätt svar a). Anders uppfyller båda förutsättningarna för momsskyldighet: omsättningen av varan är momspliktig och sker i hans yrkesmässiga verksamhet. Årsomsättningen överstiger inte 40 miljoner kronor, varför momsen redovisas kvartalsvis. Rätt period är januari-mars, eftersom både leverans skett och betalning erhållits därunder (i mars).

Om betalning inte hade skett, hade inte förskotts- och a contoreglerna för redovisning i 13 kap. 6 § 3 ML aktualiserats. Då skulle, enligt huvudregeln om redovisning i 13 kap. 6 § 1 ML, redovisning av momsen i stället ha skett i momsdeklarationen för den redovisningsperiod varunder omsättningen (varuleveransen) har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

18. Kassakvittot som Anders gav Elsa i föregående uppgift kan allmänt sägas vara att jämställa med faktura och innehåller de flesta uppgifter som skulle erfordras för att Elsa, om hon förvärvade kylskåpet exempelvis till sin mataffär (och inte för privat bruk), med stöd av kvittot skulle kunna yrka avdrag för debiterad moms som ingående moms. Emellertid skulle hon *sannolikt* få problem med en av punkterna nedan, vilken?

- a) Ersättningen.
- b) Momsens belopp för varje momssats (i detta fall 25 %).
- c) Utställarens och mottagarens namn och adress.
- d) Transaktionens art.
- e) Platsen för varans mottagande.
- f) Anders momsregistreringsnummer.



Elsa undrar om det är någon skillnad på kvitto och faktura, momsen är angiven på båda...

### Svar

Rätt svar c). På det maskinella kassakvittot står givetvis inte Elsas (mottagarens) namn. Övriga uppgifter står sannolikt att utläsa där om kassaregistret är någorlunda modernt: pris plus moms, Anders firma och momsregistreringsnummer och butikens adress (platsen för varans mottagande) och transaktionens art (försäljning kylskåp). Såvida Elsa inte har gjort

köpet i egenskap av privatperson, utan vill yrka avdrag i sin verksamhet med matvaruaffär bör hon således be Anders om ett skrivet kvitto för att undvika att avdraget ifrågasätts enbart på grund av en formell brist t.ex. vid en skatterevision. SKV kommer sannolikt att hävda att huvudregeln om krav på fakturainnehåll i 11 kap. 8 § ML gäller. Där är en av punkterna som ska uppfyllas punkt 5, med krav på uppgift om både säljarens och köparens namn och adress. Huvudregeln får frångås under vissa omständigheter, vilka framgår av 11 kap. 9 § ML och då är det fråga om en så kallad förenklad faktura, vilket kan utgöras av ett kassakvitto. Den första förutsättningen är att fakturans totalbelopp inte överstiger 4 000 kr inklusive moms. Det rekvisitet för att tillämpa förenklad faktura faller på grund av att kylskåpet kostade 5 000 kr exklusive moms. Det finns även möjlighet att anföra handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar för att få tillämpa förenklad faktura, men SKV kommer sannolikt att hävda huvudregelns krav på fakturainnehåll, framför allt om det visar sig svårt att göra en distinktion gentemot privat bruk och användning av kylskåpet i Elsas mataffär. Då är det bättre att be Anders om ett skrivet kvitto än att Elsa tvistar med SKV om vilken av huvudregeln eller regeln om förenklad faktura som gäller.

19. Elsa och Lisa slår sig ihop och bildar Handelsbolaget Elsa och Lisas köksutrustningar för att i denna nisch konkurrera med Anders. De börjar i liten skala och omsätter bara 150 000 kronor exkl. moms per år, men har ett försörjningssyfte med verksamheten. I februari säljer de en äggklocka till Anders (som han saknar i sitt sortiment) för 60 kronor exkl. moms (75 kronor inkl. moms) och som han då hämtar mot kontant betalning och skrivet kvitto. När ska handelsbolaget redovisa utgående moms om 15 kronor?

- I momsdeklarationen för redovisningsperioden januari-mars.
- I momsdeklarationen för redovisningsperioden april-juni.

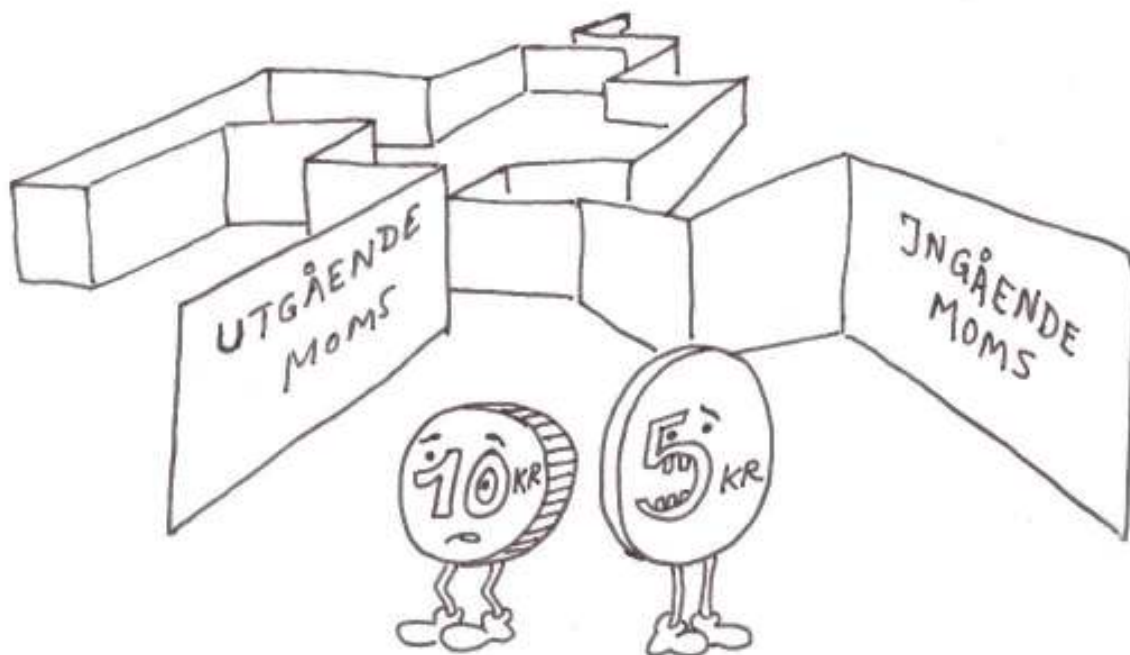


### Svar

Rätt svar a). Redovisningen av utgående moms ska ske i momsdeklarationen för redovisningsperioden januari-mars, eftersom både leverans skett och betalning erhållits därunder (i februari).

20. Anders gör sin bokföring och funderar över om de 15 kronorna moms avseende inköpet av äggklockan i förra exemplet utgör ingående eller utgående moms och om de ska bokföras debet eller kredit. Vilket alternativ är rätt?

- a) Utgående moms som bokförs kredit konto utgående moms-kontot.
- b) Ingående moms som bokförs debet konto ingående moms-kontot.



Hörru, Femman. Nu har vi hittat i kontolabyrinten till avdelningen för moms, men är vi på utgående eller ingående?  
- Jag är bara rädd, Tian.

**Svar**

Rätt svar b).



21. Om Anders hämtade ut samma äggklocka i april i stället för i mars, men erlade betalningen till handelsbolaget redan i mars och samtidigt med betalningen erhöll skrivet kvitto, vad gäller då?

- Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden januari-mars och i samma period kan Anders redovisa 15 kronor ingående moms.
- Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden januari-mars, medan Anders får lov att redovisa ingående moms 15 kronor först i momsdeklarationen för leveransmånaden, dvs. i momsdeklarationen för perioden april-juni eftersom Anders hämtade ut äggklockan från handelsbolaget i april.
- Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden april-juni och i samma period kan Anders redovisa 15 kronor ingående moms.

### Svar

Rätt svar a). Äggklockan är beställd och betalning har skett i förskott, varför handelsbolaget helt riktigt har fakturerat Anders med moms i mars och då gäller (till skillnad från vad som inkomstskattemässigt gäller beträffande kontraherade varor), att säljaren redovisar utgående moms för perioden januari-mars och att köparen kan göra momsavdrag i momsdeklarationen för samma period. Förskottsbetalningen utlöser momsskyldighet och handelsbolaget måste utfärda en momsberäknande faktura.

22. Om Anders hämtade äggklockan hos handelsbolaget i april, men erhöll en faktura från handelsbolaget redan i mars som han betalade i maj, vad gäller då?

- a) Anders får redovisa ingående moms om 15 kronor först i momsdeklarationen för perioden april-juni.
- b) Anders får redovisa ingående moms om 15 kronor redan i momsdeklarationen för perioden januari-mars.

### Svar

Rätt svar a). Fakturan i sig utlöser inte avdragsrätt, utan omsättningen (leveransen av varan) måste ha skett först och den sker i april varför Anders får göra avdrag för ingående moms i momsdeklarationen för redovisningsperioden april-juni. Det är inte heller fråga om en förskottssituation, eftersom betalning sker efter leveransen.

23. Samma förutsättningar som i föregående exempel: när ska handelsbolaget redovisa utgående moms om 15 kronor?

- a) I momsdeklarationen för perioden april-juni.
- b) I momsdeklarationen för perioden januari-mars.

### Svar

Rätt svar a). Leveransen (omsättningen) och inte fakturans utfärdande utlöser momsskyldigheten. Det är inte fråga om en förskottssituation och innan omsättningen (leveransen) skett är fakturan bara ett dokument och utöser således inte i sig någon momsskyldighet. Ingen momsskyldighet förrän leveransen sker i april, och eftersom fakturan redan finns utfärdad då uppkommer redovisningsskyldigheten för handelsbolaget i perioden april-juni.

24. Om Anders hämtade äggklockan hos handelsbolaget den 29 mars, men erhöll en faktura från handelsbolaget den 6 april, vilken var utfärdad den 4 april, som han enligt betalningsvillkor 30 dagar netto betalade den 6 maj, vad gäller då?

- a) Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden januari-mars och i samma period kan Anders redovisa 15 kronor ingående moms.
- b) Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden januari-mars (leveransmånaden), medan Anders får lov att redovisa ingående moms 15 kronor först i momsdeklarationen för perioden april-juni eftersom betalningsmånaden är maj som infaller därunder.
- c) Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden april-juni och i samma period kan Anders redovisa 15 kronor ingående moms.

### Svar

Rätt svar c). Det är inte fråga om någon förskottssituation, utan huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML gäller. Det vill säga, redovisningen hos såväl säljare som köpare följer god



redovisningssed. Här tycks fakturan ha utfärdats inom en godtagbar tid från omsättningen (leveransen). Momsskyldigheten hos handelsbolaget respektive den principiella avdragsrätten för Anders uppkommer i leveransmånaden (mars), men redovisning ska ske respektive avdragsrätten kan åtnjutas (yrkas) först i momsdeklarationen för den period under vilken omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed, vilket här blir april och därmed ska momsens redovisas i momsdeklarationen för perioden april-juni av både handelsbolaget (utgående moms) och Anders (ingående moms).

25. Hittills har jag utgått ifrån att faktureringsmetoden tillämpats av båda parter. Antag att handelsbolaget på grund av låg omsättning (högst 3 miljoner kr per år) ansöker hos SKV om och får lov att tillämpa bokslutsmetoden enligt 13 kap. 8 § ML: vad gäller då i föregående exempel, om betalningen dröjer till den 6 juli?

- a) Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden januari-mars eftersom leveransmånaden mars infaller därunder, och i samma period kan Anders redovisa 15 kronor ingående moms.
- b) Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden juli-september eftersom betalningsmånaden är juli som infaller därunder, medan Anders får lov att redovisa ingående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden april-juni eftersom förvärvet borde ha bokförts i april som infaller därunder.
- c) Handelsbolaget ska redovisa utgående moms 15 kronor i momsdeklarationen för perioden april-juni, och i samma period redovisar Anders 15 kronor ingående moms.

### Svar

Rätt svar b). Handelsbolagets redovisning följer enligt bokslutsmetoden i princip samma takt som in- och utbetalningar i företaget avseende leveranser och inköp, till skillnad från Anders företag där momsredovisningen alltså följer den normala s.k. faktureringsmetoden – dvs. i princip följer momsredovisningen takten på utfärdande och mottagande av fakturor.

26. Hade svaret i föregående fråga förändrats om handelsbolaget i stället hade varit ett aktiebolag och kunnat tillämpa brutet år som räkenskapsår i stället för kalenderår, t.ex. bokslut 30/6 i stället för 31/12?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar a). I sådant fall hade Elsa och Lisas företag varit tvunget att redovisa utgående momsens i momsdeklarationen för perioden april-juni, dvs. för den i sådant fall sista redovisningsperioden för beskattningsåret (räkenskapsåret). Om bokslutsmetoden tillämpas, tas hänsyn till momsens i utestående skulder och fordringar i den sista redovisningsperioden för räkenskapsåret. Vid beskattningsårets slut ska således företaget som tillämpar bokslutsmetoden för sin momsredovisning alltid redovisa utgående moms i sista perioden för beskattningsåret avseende samtliga fordringar som är obetalda då. Det följer av 13 kap. 8 § andra st. ML, och innebär att bokslutsmetoden kan sägas utgöra en modifierad kontantmetod.

27. Om det hade varit fråga om att Anders firma hyrde ut t.ex. en kylanläggning till handelsbolaget, hade det varit fråga om tillhandahållande av tjänst i stället för varuförsäljning. Då hade moms skyldighet uppkommit successivt. Om hyran tas ut t.ex. kvartalsvis och fakturering sker i december för kvartalet januari-mars, uppkommer skattskyldigheten med tredjedelar av hyresbeloppet i januari, februari och mars, om inte betalning sker dessförinnan. Om Anders har skickat fakturan för januari-mars i december månad och då även har fått betalt för hela beloppet från handelsbolaget, vad gäller då?

- Anders ska redovisa hela utgående moms på uppbyggt belopp i momsdeklarationen för perioden januari-mars och i samma period kan handelsbolaget redovisa motsvarande ingående moms.
- Anders ska redovisa hela utgående moms på uppbyggt belopp i momsdeklarationen för perioden december och i samma period kan handelsbolaget redovisa motsvarande ingående moms.



Anders hyr ut en kylanläggning till Lisas och Elsas handelsbolag. Anläggningen är dyrare än det kylskåp som Elsa köpte från Anders tidigare, och därför passar det bättre för handelsbolaget att hyra, men hur blir det med momsredovisningen hos parterna?

### Svar

Rätt svar b). Förskottsreglerna (jfr fråga 21) gäller inte bara varuomsättningar, utan även tjänsteomsättningar som här varuuthyrning.



Alle svarar på frågorna 28-30  
angående när momsdeklarationen  
ska lämnas.

28. Ett aktiebolag som omsätter 100 miljoner kronor per år har i mars netto moms att betala till staten om 756 000 kronor. När ska momsdeklarationen senast lämnas till SKV och betalning av momsen senast ske?

- a) Momsdeklarationen ska lämnas senast den 26 april och betalning av momsen ska ske senast samma dag.
- b) Momsdeklarationen ska lämnas senast den 12 maj och betalning av momsen ska ske senast samma dag.

**Svar**

Rätt svar a). (Över 40 miljoner kronor i omsättning per år).

29. Ett aktiebolag som omsätter 25 miljoner kronor per år har i mars netto moms att betala till staten om 144 000 kronor. När ska momsdeklarationen senast lämnas och betalning av momsen senast ske?

- a) Momsdeklarationen ska lämnas senast den 26 april och betalning av momsen ska ske senast samma dag.
- b) Momsdeklarationen ska lämnas senast den 12 maj och betalning av momsen ska ske senast samma dag.

**Svar**

Rätt svar b). (Under 40 miljoner kronor i omsättning per år).

30. Nu har aktiebolaget i fråga gjort en stor investering och har i mars i stället överskjutande ingående moms att fordra från staten om netto 255 000 kronor. Detta konstateras av företaget redan den 24 mars och eftersom det inte förväntas ske fler affärer under månaden skyndar bolaget på med momsrapporten och lyckas skicka in momsdeklarationen för redovisningsperioden januari-mars redan den 28 mars. Är detta riktigt?

- a) Ja.
- b) Nej.

**Svar**

Rätt svar b). Redovisningsperioden bör ha gått till ända, innan momsdeklarationen lämnas till SKV.



## 2. Översiktligt om skatteobjektet: 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 balettforestillinger 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 art. 19 (varor)/art. 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 art. 136 i mervärdesskattedirektivet.

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

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

- Huvudregeln på fastighetsområdet, till skillnad från vad som gäller i övrigt, 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 (jfr B ang. obligatorisk skatteplikt resp. frivillig skattskyldighet på fastighetsområdet enligt 3 kap. 3 § första st. resp. 3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap. ML).

- 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 art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

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

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

- Fartyg och luftfartyg (3 kap. 21, 21 a, 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.

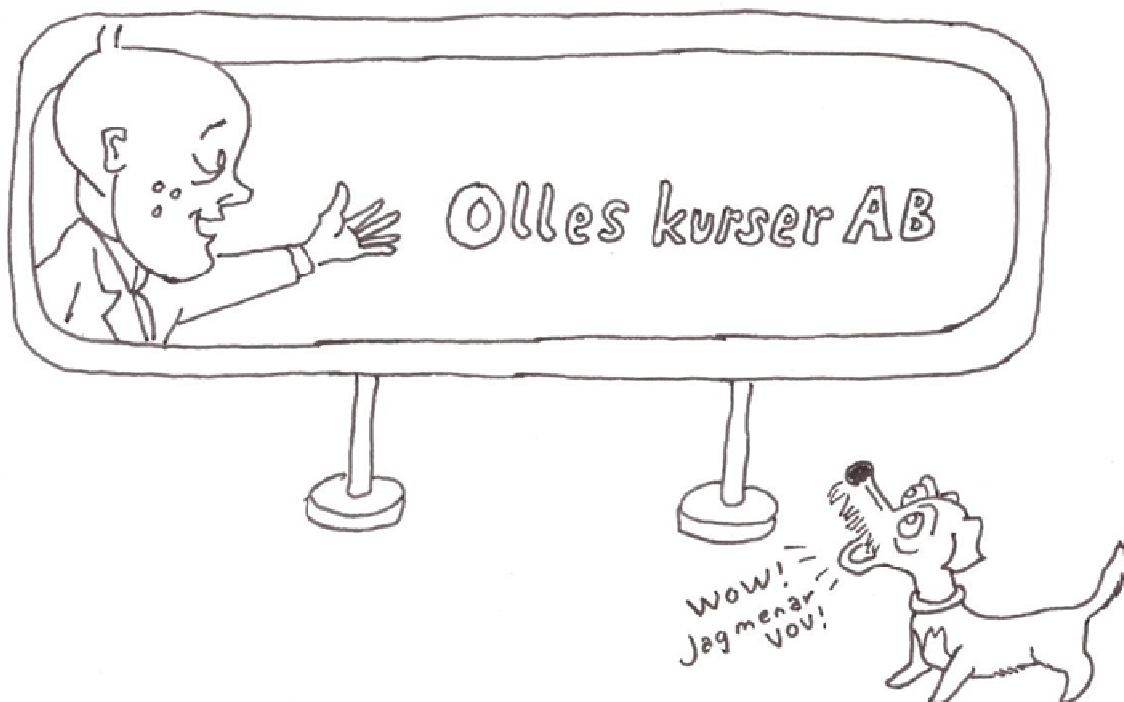
- Staten eller en kommun eller en allmännyttig ideell förening som inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att utöva idrott - jfr D (3 kap. 11 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

## Frågorna 31-60

Kom ihåg att det bara är en metod eller teknik för att lösa momsfrågor som Du lär Dig här, så att Du beträffande svårare frågor kan strukturera dem och gå vidare genom att anlita expertis. Du kan således inte använda den schematiska översikten på de båda föregående sidorna över skatteplikt etc. respektive undantag från momsplikt som en exakt mall. Gränssnitten är glidande och många gånger svårbedömbara, t.ex. vad gäller att åtskilja en undantagen finanstjänst från momspliktig konsulttjänst.

31. Anders kompis Olle får höra talas om Lisa och Elsa och att de börjat i samma bransch som Anders, varför han erbjuder dem kursen "Håll reda på Ditt kylskåp och dess innehåll" (en logistikkurs). Olle bedriver i aktiebolagsform kursverksamhet som han helt i egen regi och utan inblandning från det offentliga riktar till företag. Verksamheten har pågått i flera år och är omfattande, så Olle har inte hunnit fundera över om hans bolag är momsskyldigt, vad gäller?

- a) Utbildningsbolaget är momsskyldigt för tillhandahållande av kursen.
- b) Utbildningsbolaget är inte momsskyldigt för tillhandahållande av kursen.



## Svar

Rätt svar a). Båda rekvisiten för momsskyldighet föreligger:

- Bolaget är en beskattningsbar person.
- Tjänsterna som omsätts är utbildning, men den ges utom ordinarie skolväsen och är inte satt under offentlig tillsyn, varför omsättningen är momspliktig.

32. Vilken momssats gäller för utbildningsbolagets tjänster i föregående exempel?

- a) 25%.
- b) 12%.
- c) 6%.
- d) Ingen alls.



**Svar**

Rätt svar a). Den generella momssatsen gäller, eftersom varken undantag eller reducerad momssats är aktuellt.



33. Nu anlitas Olles utbildningsbolag av en skola bedriven av eller erkänd av det allmänna (dvs. ett offentligrättsligt subjekt, framför allt stat, landsting och kommun). Olle arbetar med den skolans elever, men i dess regi. Ska Olles bolag fakturera skolan med moms?

- a) Ja.
- b) Nej.



### Svar

Rätt svar b). Olles bolag anlitas som underentreprenör av en momsbefriad skola, och följer samma bedömning som gäller för den, varför Olles bolag inte är momsskyldigt för ifrågasvarande omsättning. Det ena rekvisitetet för momsskyldighet faller: omsättningen är undantagen från momsplikt enligt 3 kap. 8 § ML, och momsskyldighet uppkommer inte, trots att bolaget är beskattningsbar person.

34. Om Olle inte ska debitera moms i sin faktura till en kund, vad för slags undantag är det?

- a) Ett okvalificerat undantag från momsplikt.
- b) Ett kvalificerat undantag från momsplikt.
- c) Ett normalt undantag från momsplikt.



### Svar

Rätt svar a). Det finns okvalificerade och kvalificerade undantag från momsplikt beträffande vissa omsättningar. Här är det fråga om ett okvalificerat undantag, vilket inte medför rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärv som är hänförliga till att utföra utbildningstjänsten. Kvalificerade undantag medför återbetalningsrätt för ingående moms.

35. Anders har hört att skolan som Olle arbetar för ibland behöver en bra ringklocka för pauserna, och han kommer att tänka på äggklockan. Kan Anders sälja den momsfrött till den momsfröa skolan på samma sätt som Olle kunde sälja utbildning momsfrött dit?

- a) Ja.
- b) Nej.



### Svar

Rätt svar b). Det är en grundläggande momsmässig princip att det är prestationen som ska bedömas, inte kundens status, när någon ska avgöra om han eller hon ska debitera moms på en omsättning. Anders säljer en momspliktig vara och det finns inget undantag från skatteplikt i 3 kap. ML beträffande äggklockor.

36. En företagare (som arbetar under enskild firma) som Olle undervisar när hans bolag anlitas av den moms fria skolan nämner att det blir oekonomiskt för honom att inte kunna lyfta den latent moms på kostnaden för kursen som han går på. Kan situationen förbättras genom planering på något sätt, undrar Olle och frågar Elsa?

- a) Ja.
- b) Nej.



### Svar

Rätt svar b). När ett företag såsom Olles bolag gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster får det inte lyfta av moms från sin kostnads massa. Momsen blir kostnad och intäkt i företaget, och kunderna får inget moms bärande underlag från företaget, vilket leder till att deras kostnader ökar med den latent moms (kumulativ effekt).

37. Skulle situationen ha varit annorlunda i föregående exempel om företagaren i fråga som vill utbilda sig hade ett aktiebolag i stället för att arbeta under enskild firma?

- a) Ja.
- b) Nej.



Rektorn i Statliga skolan AB skall fakturera elever med företag och undrar om företagsformen spelar någon roll för frågan om skolan skall debitera moms eller ej. Frågan om moms eller ej i fakturan är intressant för företagen, vilka normalt sett kan lyfta momsen, medan privateleverna givetvis tycker att frågan är ointressant.

### Svar

Rätt svar b). Företagsformen påverkar inte bedömningen. Det är ingen skillnad mellan en fysisk person och en juridisk person vid bedömningen av om en person är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, vilket gäller sedan kopplingen i 4 kap. 1 § ML till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368.

38. Olles bolag anlitar ett konferensarrangörsföretag (Konferens AB) för att hålla kurserna i dess lokaler. Konferens AB tillhandahåller enbart lokalen under en dag och ger ingen annan service än att ställa i ordning lokalen för upplåtelsen. Ska Konferens AB debitera moms i fakturan till Olles bolag?

- a) Ja.
- b) Nej.



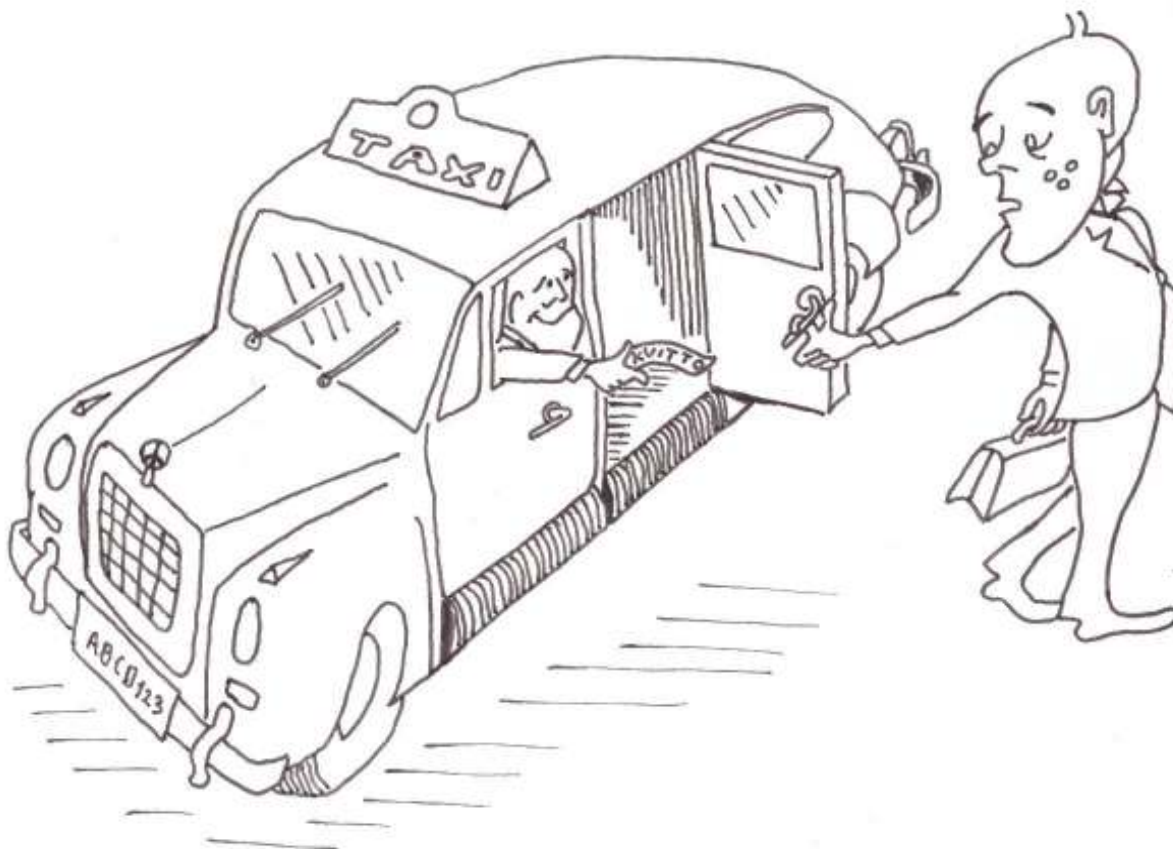
Olle tycker att Konferens AB  
skall börja skicka sina  
fakturor med posten.

### Svar

Rätt svar b). Enbart upplåtelse av fastighet omfattas av undantag från momsplikt enligt huvudregeln på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § ML. Det är inte heller möjligt med frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, då lokaluthyrningen inte sker till ett företag för stadigvarande användning i verksamhet som berättigar till avdrag för ingående moms.

39. Olle har i samband med ett specialutbildningsuppdrag åt ett företag åkt taxi till detsamma, och undrar nu om hans bolag verkligen ska debitera moms på denna utgift, vad gäller?

- a) Olles bolag ska ta med utgiften i underlaget för sin momsdebitering i fakturan till företaget i fråga.
- b) Olles bolag ska inte ta med utgiften i underlaget för sin momsdebitering i fakturan till företaget i fråga.



Olle har åkt taxi i samband med ett uppdrag (momspliktigt) för sitt bolag, och undrar om taxiresan skall ingå i beskattningsunderlaget för moms, när uppdragsgivaren skall faktureras.

### Svar

Rätt svar a). Det är inte fråga om ett s.k. utlägg i momshänseende, då skuldförhållandet ligger mellan taxiföretaget och Olles bolag. Utgiften ska således ingå i kostnadsbilden för prissättningen på tjänster i Olles bolag.

40. Olle hjälper företaget i föregående exempel med en ansökan i samband med kvalitetssäkring genom ISO 9000-certifiering, och får därvid från aktuell organisation en räkning på en avgift utställd på företaget i fråga. Olles bolag betalar så länge och Olle är litet osäker på om avgiften ska momsbeläggas från hans bolags sida. Vad är svaret?

- a) Ja.
- b) Nej.



Olle: Jag tackar å min klients vägnar.  
Skicka räkningen på avgiften för  
certifikatet för hans företag  
via mitt bolag, men ange att  
den gäller min klients företag.

#### Svar

Rätt svar b). Detta är ett utlägg som Olles bolag bara ska bokföra på konton som avslutas mot balansräkningen. Vid utebliven betalning skulle organisationen söka kundföretaget och inte Olles bolag.



41. Lisa och Elsa har efter att ha gått kursen (i fråga 31) hos Olles bolag berättat om den för Anders, som tycker att det vore något även för honom. Anders hittar dock inte något material från Olles bolag, men han frågar Lisa vad Olles bolag har för bankgiro och betalar in en summa motsvarande kursavgiften dit. Olles bokförare Nisse upptäcker att en inbetalning skett som det inte finns någon anmäld deltagare för. Närvarolistornas deltagarantal och förskottsbetalningar för kommande kurstillfällen stämmer med kursanmälningarna. Ska Olles bolag redovisa utgående moms på det okända beloppet?

- a) Ja.
- b) Nej.



*Nisse bokförare hjälper Olle,  
tur för Olle och hans bolag.*

### Svar

Rätt svar b). Någon beställning av kursen har inte skett från Anders sida och han har inte heller faktiskt ingått något avtal genom att delta i kursen. Därför är beloppet i fråga för Olles bolag närmast att betrakta som en felbetalning och från Anders sida möjligen som deponerat. Det motsvarar i vart fall inte någon beställning av vara eller tjänst ännu, och då uppkommer ingen omsättning för Olles bolag, som således överhuvudtaget inte ska ta upp beloppet i sin momsredovisning. Det får noteras att dylika belopp inte ska tas upp som en momsfri omsättning, eftersom det inte är fråga om någon omsättning alls.

42. Olle har i sina kurser med exempel från dagspressen och köper därför in ett antal dagstidningar. Han ber tidningskiosken där han handlar om ett skrivet kvitto och ser att momssatsen är 6 %, inte 25 % som han själv tillämpar. Han tittar på framsidan av en av tidningarna och ser att det verkar stämma att det ska vara 6 %, men nu undrar han om han inte ska särdebitera tidningen i sina fakturor till kundföretagen, så att han tar ut 6% moms på utgiften för tidningen och 25 % på övriga delar i kurstillhandahållandet. Då behöver ju inte kundföretagen ligga ute med så mycket moms, innan de kan åtnjuta avdrag i sina momsdeklarationer. Kan Olles bolag göra på detta viset?

- a) Ja.
- b) Nej.



### Svar

Rätt svar b). Grundtankarna med momssystemet innebär att Olles bolag som momsskyldigt ska "rensa" resultaträkningen från moms. Olles bolag ska således ta upp bl.a. momsen på inköpta dagstidningar som ska användas som kursmaterial på tillgångskontot ingående moms som en fordran på staten. Sedan ska Olles bolag, som säljer momspliktig utbildning och inte dagstidningar, debitera 25% moms på hela avgiften för kursen. Det finns således ingen koppling mellan momssatsen på förvärv till verksamheten och den momssats som ska tillämpas på det egna tillhandahållandet av varor och tjänster. Det är prestationen i sig som ska bedömas om den är momspliktig och i så fall vilken momssats som blir tillämplig.

43. Olle har hört att om han flyttar verksamheten från nuvarande bolagsform till att i stället bedrivs i en stiftelse skulle kunderna inte behöva debiteras moms. Är det riktigt?

- a) Ja.
- b) Nej.



Olle undrar om stiftelse är en bättre form för verksamheten momsmissigt än vad AB är, ... kanske med något engelskt klingande namn, Ollie ..., Olles foundation ..., ??

### Svar

Rätt svar b). Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund är inte moms skyldiga om de inte inkomstbeskattas, eftersom de då inte anses ha ekonomisk verksamhet. Detta följer av 4 kap. 8 § ML. Däremot är alla andra subjekt, t.ex. stiftelser, beskattningsbara personer om de uppfyller rekvisiten för beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML (och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet), dvs. har en ekonomisk verksamhet och är självständiga. Momspliktig omsättning i en ekonomisk verksamhet hos en stiftelse

medför således moms skyldighet för stiftelsen. Att stiftelser är begränsat skattskyldiga enligt 7 kap. 3 § IL saknar betydelse här. Någon koppling till 7 kap. 3 § IL, såsom för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, görs inte i 4 kap. 8 § ML för stiftelser.

44. Olle tycker att det ändå är dags att sälja utbildningsverksamheten, varför Olles bolag säljer densamma till Anders som fortsätter med utbildningsverksamheten under sin enskilda firma. Anders säger till Olle att affären ska momsbeläggas, är det riktigt?

- a) Ja.
- b) Nej.



Anders: Om jag köper din firma Olle, måste jag inte ha aktierna också?

Olle: Nej, du köper bara "inkrämnet" i bolaget, men namnet "Olles kurser" går med i köpet, och jag behåller bara aktierna och döper om mitt bolag.

### Svar

Rätt svar b). Affären medför inte moms skyldighet. En verksamhetsöverlåtelse undantas från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, bara verksamheten övergår oförändrad till Anders, vilket också är fallet eftersom Anders fortsätter verksamheten.



45. Hade svaret i föregående fråga förändrats om Olle i stället för att hans bolag sålde verksamheten valde att sälja aktierna i bolaget till Anders?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar b). Försäljning av värdepapper omfattas av undantag från momsplikten enligt 3 kap. 9 § ML. Även här faller således det ena "benet" som ska underbygga en momsskyldighet.

46. Finns det en alternativ motivering till svaret i föregående fråga?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar a). Du skulle också kunna lösa frågan genom konstaterandet att Olle inte bedriver värdepappersrörelse och därmed inte agerar som beskattningsbar person vid försäljningen av sina aktier i bolaget. Båda ”benen” som ska utgöra förutsättningarna för momsskyldighet kan således sägas falla. Det föreligger, som framgår av svaret på föregående fråga, undantag från momsplikten, men det räcker med att begreppet beskattningsbar person brister för att ge svaret att moms inte ska tas ut.

47. Olle kan tänkas ha viss verksamhet vid sidan av utbildningsbolaget, men Du vet ganska litet om detta. Gör det någon praktisk skillnad vid bedömningen av frågan om Olles eventuella egna momsredovisning, om Du beträffande frågorna 45 och 46 väljer det ena eller andra angreppssättet?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar a). Olle äger aktierna som privatperson och Du måste konstatera just detta för att komma till slutsatsen att försäljningen överhuvudtaget inte ska tas upp av honom i en momsredovisning. Skulle Du t.ex. bara veta att Olle säljer värdepapper och att det är undantaget från momsplikten skulle det i och för sig räcka för svaret att momsskyldighet inte uppkommer för sådan försäljning (se fråga 45), men Du skulle inte veta att försäljningen inte ska tas upp som momsfri omsättning i en momsdeklaration av Olle, om Du inte också konstaterar att försäljningen inte ingår i en ekonomisk verksamhet hos honom som är blandad momsmässigt sett. Sistnämnda är fallet om han bedriver värdepappersrörelse (se fråga 46). Den är momsfri och utbildningsverksamheten är momspliktig, varför Olle i sådant fall har en blandad verksamhet.

48. Anders har funderat igen och vill nu bara köpa datorn från Olles utbildningsbolag. Han har ett program han tänker använda och bygga upp en egen kursverksamhet, och är inte så intresserad av Olles kundkrets då Anders har andra målgrupper i tankarna. Ska Olles bolag debitera moms på försäljningen av datorn?

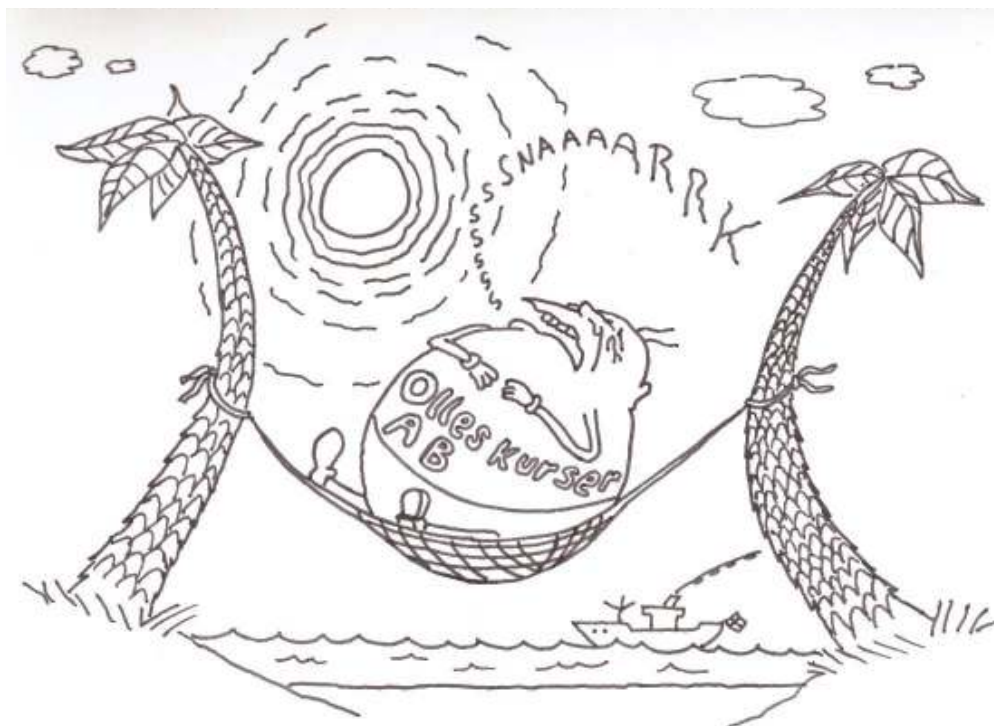
- a) Ja.
- b) Nej.



*Olle fick till slut inte sälja sitt bolag till Anders, men väl bolagets dator...*

### Svar

Rätt svar a). Undantag från momsplikt föreligger inte för omsättningen, eftersom det är fråga om en vanlig tillgångsoverlåtelse – inte en verksamhetsöverlåtelse enligt 2 kap. 1 b § ML.



"Vilande bolag."

- 49: Om Olles bolag blir vilande efter försäljningen av datorn till Anders, ... påverkar det frågan om moms skall debiteras på försäljningen?
- 50: Är redovisningsrutinerna för moms annorlunda i ett vilande bolag?

49. Olle tänker efter försäljningen av datorn låta sitt utbildningsbolag vara vilande. Påverkar det svaret i föregående fråga?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar b). Det skulle strida mot tanken med övervältringseffekten att en avskattning skulle utebli på en försäljning bara för att verksamheten ska läggas ned. Även om Olle tar ut datorn ur bolaget och ger bort den till Anders, ska moms erläggas av utbildningsbolaget (med 20 % av inköpsvärdet) som en uttagsbeskattning, om avdrag förelegat vid bolagets förvärv (gäller varor). En momsmässig uttagsbeskattning syftar till att staten tar tillbaka ett tidigare avdrag.



50. Påverkas redovisningsrutinerna beträffande moms av att Olles bolag blir vilande?

- a) Ja.
- b) Nej.

**Svar**

Rätt svar b). Redovisning ska ske till dess den sista affärshändelsen skett. Vilande bolag får därför under tiden lämna momsdeklarationer med en nollredovisning. Om bolaget har revisor, blir det till dess endast fråga om att redovisa ingående moms avseende revisorsarvodet.

51. Anders har nu kommit igång med sin utbildningsverksamhet. Han sysslar sålunda under sin enskilda firma numera med normalt sett momspliktig kursverksamhet och den gamla aktiviteten med renovering och försäljning av vitvaruprodukter. Han bestämmer sig för att hyra varumärket som Olles bolag har använt för sina kurser. Det är en viss pedagogik som begåvats med benämningen *Utbildningsolle-klarar-allt-och-litet-till*. Olle funderar nu över om hans bolag ska debitera moms i fakturorna till Anders och i så fall till vilken momssats. Vad gäller?

- Olles bolag ska inte debitera moms, då rättigheter är momsfria.
- Olles bolag ska debitera moms och till momssatsen 6 %, då fråga är om uthyrning av en konstnärligt utformad logotyp.
- Olles bolag ska debitera moms och till momssatsen 25 %, då det är fråga om uthyrning av en kommersiell rättighet.



Anders: Vilken tillgång i min utbildningsverksamhet, att få hyra ditt pedagogiska koncept, Olle!

Olle: Ja det tillför säkert mycket, men det är fortfarande mitt bolags "tillgång" – du får bara hyra, Anders.

**Svar**

Rätt svar c).



7 frågorna 52-55 finns det en idé med i frågeställningen:

- i fråga 52 gäller det frågan om moms satsen på idén, som är ett datorprogram,
- i fråga 53 gäller det om momsbedömningen påverkas av statusen hos konstruktören av datorprogrammet,
- i fråga 54 gäller det momsbedömningen av royalty för en bok
- och i fråga 55 ingår datorprogrammet i försäljning av ett paket med dator + utbildning, dvs. tillsammans med ett momspliktigt (datorn) och ett moms fritt (utbildningen) inslag.

52. Anders köper till sin verksamhet in ett nytt ADB-program till datorn och konstruktören har sagt att det är upphovsrättsligt skyddat, varför Anders säger till denne att då ska Du debitera 6 % moms för programmet och inte 25 % som skett. Vem har rätt?

- a) Anders.
- b) Konstruktören av ADB-programmet.

**Svar**

Rätt svar b). Även om programmet är upphovsrättsligt skyddat, är det fråga om en sådan kommersiell rättighet som omfattas av den generella momssatsen om 25 %.

53. Blir det någon skillnad i föregående exempel om konstruktören är en elev från en av Olles kurser som har gjort programmet på sin fritid och som i övrigt endast är anställd på en datafirma?

- a) Ja.
- b) Nej.

**Svar**

Rätt svar a). I sådant fall blir det inte fråga om någon momsdebitering alls från konstruktörens sida, eftersom denne inte omsätter den momspliktiga tjänsten i egenskap av beskattningsbar person. Det ena ”benet” som ska underbygga en momsskyldighet saknas således.

54. Anders har nu kommit igång ordentligt och skriver en bok om utbildningspedagogik och för den erhåller han en royalty från förlaget. Vad gäller för denna royalty?

- a) Anders ska redovisa 6 % moms på royaltyn (5,66 % på bruttobelopp).
- b) Anders ska inte redovisa moms alls, då litterära rättigheter är momsfria.
- c) Anders ska redovisa 25 % moms, då royaltyn är en intäkt i hans kommersiella verksamhet.

**Svar**

Rätt svar a). Det är fråga om upplåtelse av en upphovsrättsligt skyddad rättighet till litterärt verk och det handlar inte om någon kommersiell rättighet såsom rätt till varumärke, ADB-program o.d. Här är således rätt momssats 6 %. Skulle Anders enbart göra en enda bok och få ett engångsbelopp för detta, skulle det kunna ifrågasätta om han är beskattningsbar person i den delen, men sannolikt skulle omsättningen av de momspliktiga bokrättigheterna anses som ett utflöde från övriga aktiviteter i den ekonomiska verksamheten – främst givetvis från utbildningen.

55. Anders säljer nu en sammansatt prestation till den momsfria skolan, där han erbjuder utbildning på ett datoriserat köksutrustningssystem för storkök. I erbjudandet ingår både den nödvändiga datorn med program och utbildningsinsatsen. Eftersom det enkelt går att bryta upp fakturan till skolan i en momsfri del avseende utbildning och en momspliktig del avseende försäljning av datorn med program, tänker Anders göra så. Är det riktigt?

- a) Ja.
- b) Nej.

**Svar**

Rätt svar b). Huvudregeln om att en ersättning för dylika sammansatta prestationer ska brytas upp gäller inte här. Det är fråga om ”systemförsäljning”, dvs. av en dator med program och utbildningen på detta, och då gäller inte något undantag för utbildningen. Hela prestationen är momspliktig. Samma momssats, den generella om 25 %, gäller för övrigt för samtliga delar, varför någon uppdelning av beskattningsunderlaget inte heller föranleds av sådan anledning.



Nisse bokförare undrar över moms satsen i ett taxikvitto som han hittar bland verifikationerna i Olles bolags räkenskapsmaterial. Enligt förut sättningsarna i fråga 56 har Olle åkt med taxi, medan Olle i fråga 57 endast har släpat gods (lastar) med taxi och själv inte har åkt med. Vilken moms sats gäller i fråga 56 resp. i fråga 57?

56. Bokföraren i Olles bolag har nu upptäckt att taxiföretaget i exempel 39 ovan har debiterat moms med tillämpning av moms satsen 25 %. Är detta riktigt?

- a) Ja.
- b) Nej.

**Svar**

Rätt svar b). Moms satsen för personbefordran är den reducerade om 6 %.

57. Hade det gjort någon skillnad i föregående exempel om Olle inte åkte med i taxin, utan att det endast var fråga om att Olle skickade sitt bolags dator till företaget i fråga för utlåning?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar a). Då hade det varit fråga om godsbefordran och taxiföretaget hade korrekt tillämpat den generella momssatsen 25 %. Om Olle hade åkt med, hade datorn räknats som resgods och då hade samma momssats gällt för allt, dvs. 6 % för personbefordran.

58. Till ett reklamevenemang i Anders företag som råkar sammanfalla med dess julfest anlitar Anders sångaren Julius Kyrkberg. Kyrkberg vars specialitet är julsånger arbetar sedan flera år under enskild firma. Anders tycker det verkar konstigt att Kyrkberg som ju bevisligen är egen företagare fakturerar utan att debitera någon moms. Är det fel frågar Anders?

- a) Ja.
- b) Nej.



### Svar

Rätt svar b). Kyrkberg är i och för sig anlitad i samband med en reklamkampanj, men en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk, som här ett musikaliskt verk, utgör en omsättning som undantas från momsplikt. Någon momsskyldighet föreligger inte för Kyrkberg.

59. Nu får Anders fakturan från Kyrkbergs agent, Artistförmedlingsbyrån AB, och de debiterar 25 % moms. Är detta riktigt undrar Anders?

- a) Ja.
- b) Nej.



### Svar

Rätt svar a). Något uttryckligt undantag från momsplikt för artistförmedling finns inte i 3 kap. ML. Därmed är förmedlingen i sig en momspliktig tjänst som omfattas av den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Den momsmässiga karaktären på det som förmedlas saknar betydelse för bedömningen. Det är förmedlingstjänsten (prestationen) i sig som ska bedömas och undantag saknas, varför den generella momsplikten gäller.



60. Anders köpte inte aktierna i Olles bolag, men han köpte några börsaktier i stället via sin bankkontakt. Banken tar inte ut moms på den förmedlingsprovision som Anders betalar. Är det riktigt undrar Anders (som nu är mycket konfunderad)?

- a) Ja.
- b) Nej.

När en bank inte vet  
vad den skall kalla sitt  
gage...  
drar den ofta till med  
courtage...



### Svar

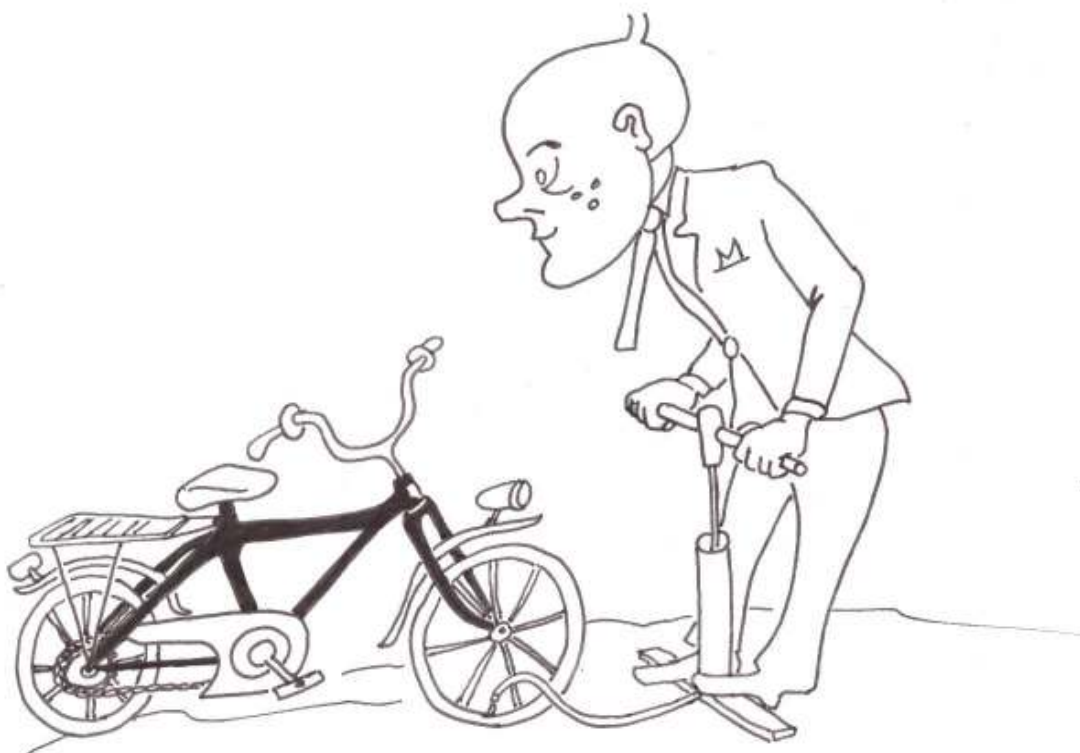
Rätt svar a). För förmedling av värdepapper, aktier etc., finns ett uttryckligt undantag från momsplikt i 3 kap. 9 § ML.

### 3. Avdragsrätt och återbetalningsrätt för ingående moms

#### Frågorna 61-75

61. Olle har sedan han lät sitt utbildningsbolag bli vilande fått en hel del fritid och reparerar ibland cyklar åt vänner och bekanta, men har inget försörjningssyfte med verksamheten. Han får en hundralapp för besväret från en del nöjda cyklister, men nu börjar Olle tycka att han får ge bort en del material, t.ex. cykelslangar som det visat sig bäst att han inhandlar så att det blir rätt dimension. Kan han få tillbaka momsen på inköpen?

- a) Ja.
- b) Nej.



#### Svar

Rätt svar b). Olle agerar inte i egenskap av beskattningsbar person. Således faller den ena förutsättningen för momsskyldighet. Det är därför inte av intresse att reparationstjänsterna som han utför utgör momspliktig omsättning. Han ska inte debitera moms och har därmed inte heller någon avdragsrätt för ingående moms avseende inköp av cykelslangar.

Även om Olle skulle göra reparationstjänsterna i egenskap av beskattningsbar person, är den momspliktiga omsättningen för låg för att momsskyldighet ska uppkomma. Det innebär att han i sådant fall måste ansöka hos SKV om att bli momsskyldig för att kunna dra ingående moms i verksamheten (jfr 9 d kap. 6 § första men. ML). Sedan den 1 januari 2017 gäller nämligen som en huvudregel skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning (1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML). En beskattningsbar person är befriad från moms på omsättning av varor och tjänster som den beskattningsbara personen gör inom landet under ett beskattningsår, om omsättningen inte beräknas överstiga 30 000 kr under beskattningsåret, och inte har överstigit 30 000 kr för något av de två närmast föregående beskattningsåren (se 9 d kap. 1 § första st. ML).

62. Elsa och Lisa har ju sitt handelsbolag och har numera diversifierat verksamheten där till att även omfatta inköp och försäljning av livsmedel. Anders köper för sin kursverksamhet in smörgåsar från handelsbolaget som hans elever förtär under pauserna och kostnaden ingår i den momspliktiga kursavgiften. Anders undrar nu om Elsa och Lisa har rätt i att deras handelsbolag ska debitera "livsmedelsmomsen" 12 %, när Anders debiterar 25 % moms på kursavgiften. Han menar, det blir ju fel om jag bara får göra avdrag med 12 %, när jag måste ta ut 25 % på kursavgifterna. Vem har rätt?

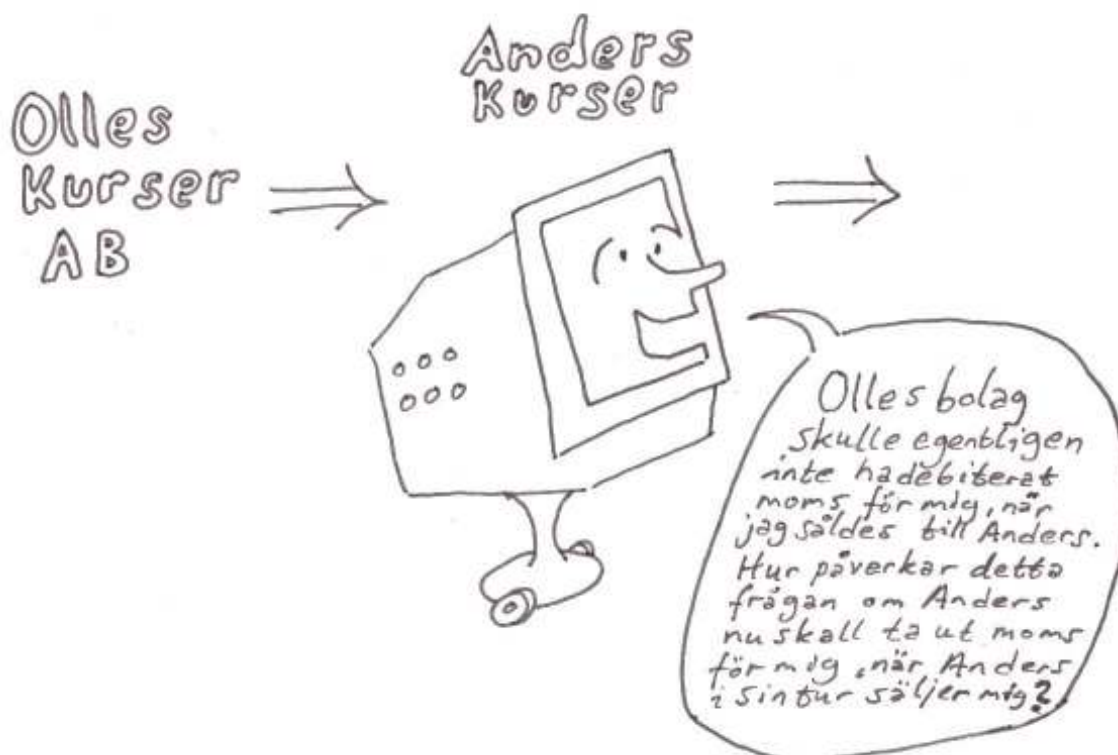
- a) Anders.
- b) Elsa och Lisa.



### Svar

Rätt svar b). Anders kostnadssida ska, på precis samma sätt som intäktsidan, "rensas" från moms. Den ingående momsen om 12 % som han betalar är bara en utgift som han ska "få tillbaka från staten" som ett avdrag i momsdeklarationen. Det finns ingen koppling mellan tillämplig momssats, som här 25 % för Anders, och den momssats som gäller för olika inköp till verksamheten.

63. Datorn som Anders köpte från Olles utbildningsbolag hade därvid av det bolaget – visar det sig vid närmare betraktelse (se fråga 48) – felaktigt momsbelagts, då dess eget inköp skedde när verksamheten omfattades av momsfrihet. Anders har för avsikt att sälja datorn och undrar nu om han själv ska ta ut moms på priset?
- Ja, Anders ska debitera moms på vidareförsäljningen
  - Nej, Anders ska inte debitera moms på vidareförsäljningen.



### Svar

Rätt svar b). Här finns ett viktigt undantag från principen att prestationen ska bedömas i sig och att någon koppling inte ska göras till om avdragsrätt har förelegat eller inte. Det är nämligen fråga om ett inventarium för vilket Anders inte har haft avdragsrätt och den ska, trots att omsättning av den annars vore momspliktig, av den anledningen inte momsbeläggas (3 kap. 24 § första st. 1 ML). Notera att det är just det faktum att Olles bolag inte skulle ha debiterat moms som gör att detta undantag för Anders försäljning blir tillämpligt. Att Olles bolag felaktigt tillämpat reglerna skulle dock kunna föranleda resonemang om godtrosförvärv av ingående moms för Anders vidkommande. Om Anders hade gjort inköpet av just denna vara i syfte att sälja den vidare – dvs. den hade i hans ägo varit en omsättningstillgång i stället för som här en anläggningstillgång (inventarium) – skulle inte bara momsplikt ha förelegat, utan moms skulle då dessutom ha tagits ut av Anders för vidareförsäljningen med tillämpning av s.k. vinstmarginalbeskattningsregler (VMB) för begagnade varor etc. i 9 a kap. ML.

64. Beroende på en tillämpning av olika momsredovisningsmetoder (fakturerings- respektive bokslutsmetoden) kan, som framgick av fråga 25, köparen få avdrag i en redovisningsperiod tidigare än den då säljaren får sitt avdrag, men vad gäller överhuvudtaget beträffande köparens avdragsrätt för ingående moms, om säljaren inte redovisar till staten motsvarande utgående moms?
- Köparens avdragsrätt är avhängig huruvida säljaren faktiskt betalar skatten till staten.
  - Ett svar enligt a) strider mot grundprincipen att varje företag ska bedömas för sig, utan avdragsrätten grundas principiellt på att ett förvärv gjorts till en momsskyldig eller annars återbetalningsberättigad verksamhet.



### Svar

Rätt svar b). Tanken är att staten ska få in skattemedel "led-för-led" och att slutkonsumenten genom övervältringseffekten blir skattebäraren. Ur fiskal synpunkt kan SKV bara göra beskattningsåtgärder avseende ett företag i taget och huruvida det netto ska betala eller återfå moms från staten. Någon koppling till ett företag i föregående eller följande led kan inte göras med avseende på företagets rättigheter (avdragsrätten) eller skyldigheter (momsskyldigheten) i förhållande till staten. Tänk bara på hur många led det skulle kunna bli fråga om och det kontrollsystem som skulle föranledas. Företagarna skulle inte heller ha möjlighet att redovisa ingående moms som köpare, innan säljaren redovisat sin ingående moms, om den principiella avdragsrätten inte bedömdes utifrån själva förvärvet (jfr även fråga 25).



I frågorna 65 och 66 gäller det att avgöra om avdragsförbudet för stadigvarande bostad är aktuellt:

- i fråga 65 handlar det om Anders avdragsrätt i enskilda firmen och
- i fråga 66 handlar det om avdragsrätten påverkas av att Anders "sätter sin verksamhet på bolag".

65. Anders har inrett en del av vardagsrummet i sin villa till kontor och eftersom han utnyttjar det i sin momsskyldiga verksamhet bör han väl få lov att lyfta ingående moms på inköp av tapeter till vardagsrummet i vart fall till just den delen, rätt eller fel?

- a) Rätt.
- b) Fel.

#### Svar

Rätt svar b). Villan utgör stadigvarande bostad och ett avdragsförbud för ingående moms föreligger för förvärv hänförligt till bostaden, enligt 8 kap. 9 § första st. 1 ML. Även om

förvärvet sker i den momsskyldiga verksamheten kan således momsens inte lyftas. Notera att begreppet stadigvarande bostad ska bedömas självständigt i förhållande till IL, som berör vad som används som stadigvarande bostad. Det momsmässiga begreppet stadigvarande bostad gäller att en lägenhet är inrättad och har karaktären av stadigvarande bostad. Exempelvis ett hotellrum är inte inrättat för stadigvarande boende, och träffas inte av avdragsförbudet.

66. Anders tänker till. Jamen då gör jag som Olle och sätter verksamheten på bolag. Då kommer ju villan att bli en näringsfastighet eftersom juridiska personer inte kan bo själva. Då måste ju momsens på inköp av t.ex. tapeterna vara möjlig att lyfta. Har Anders rätt?

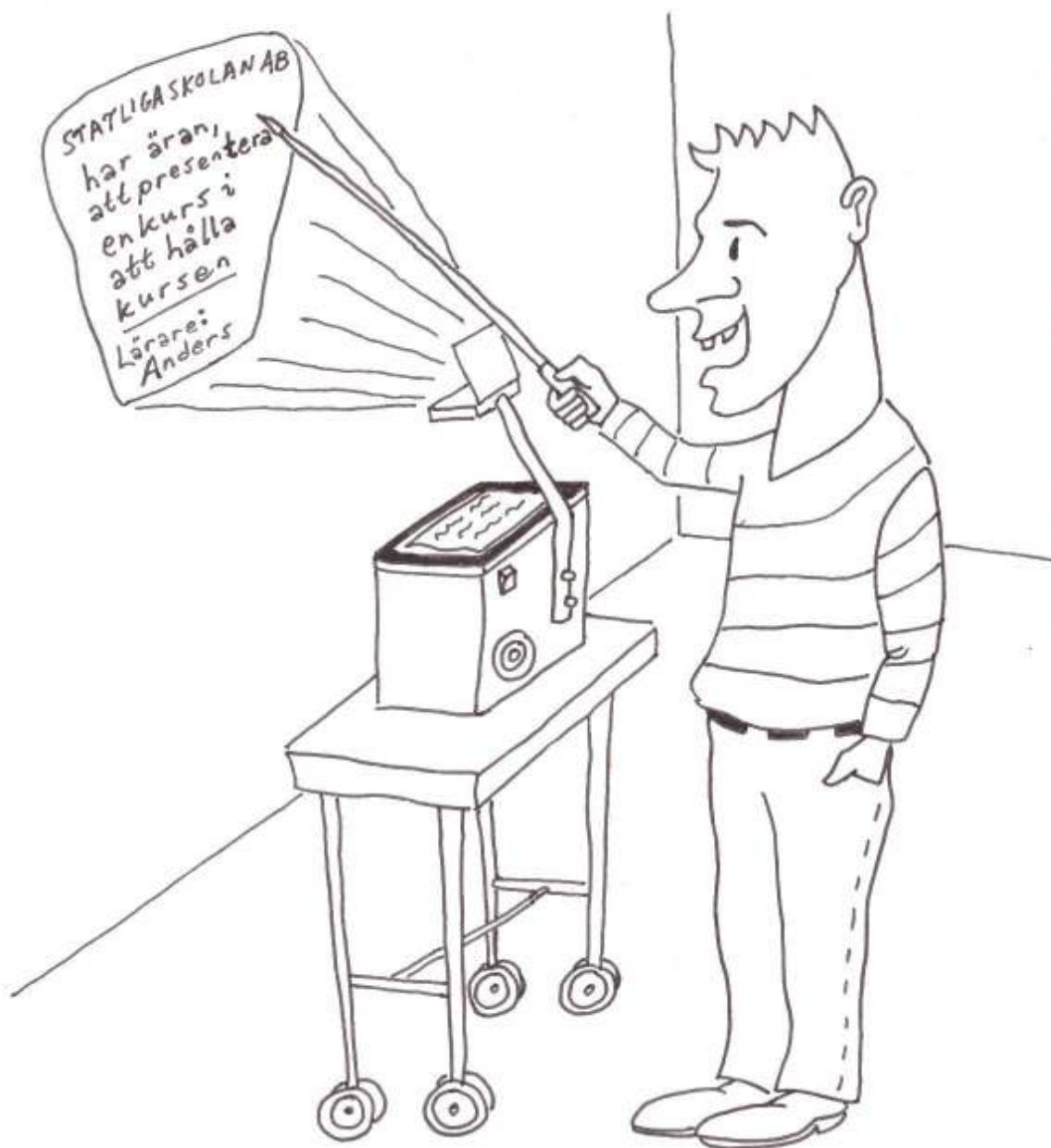
- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar b). Karaktären på lägenhetsytan i fråga ändras inte på grund av företagsformen, och som framgår av föregående svar: stadigvarande bostad är som begrepp självständigt i förhållande till begrepp som gäller i IL. Om Anders ska kunna lyfta moms på inköp av tapeter, elektricitet och mycket annat som bevisligen kan hänföras till "kontoret" i den momsskyldiga verksamheten, måste han i stället ändra karaktären på ytan i fråga och t.ex. avdela ett rum i villan som kontor, helst med egen ingång så att det får karaktären av, kan anses inrättat som just kontor och inte längre ingår i bostadsdelen.

67. Anders anlitas av den momsbefriade skolan i fråga 33 och tillhandahåller under sin firma lärartjänster där. För den aktiviteten förvärvar Anders en portabel OH-bildsapparat. Kan han lyfta momsen på inköpet från leverantören av apparaten?

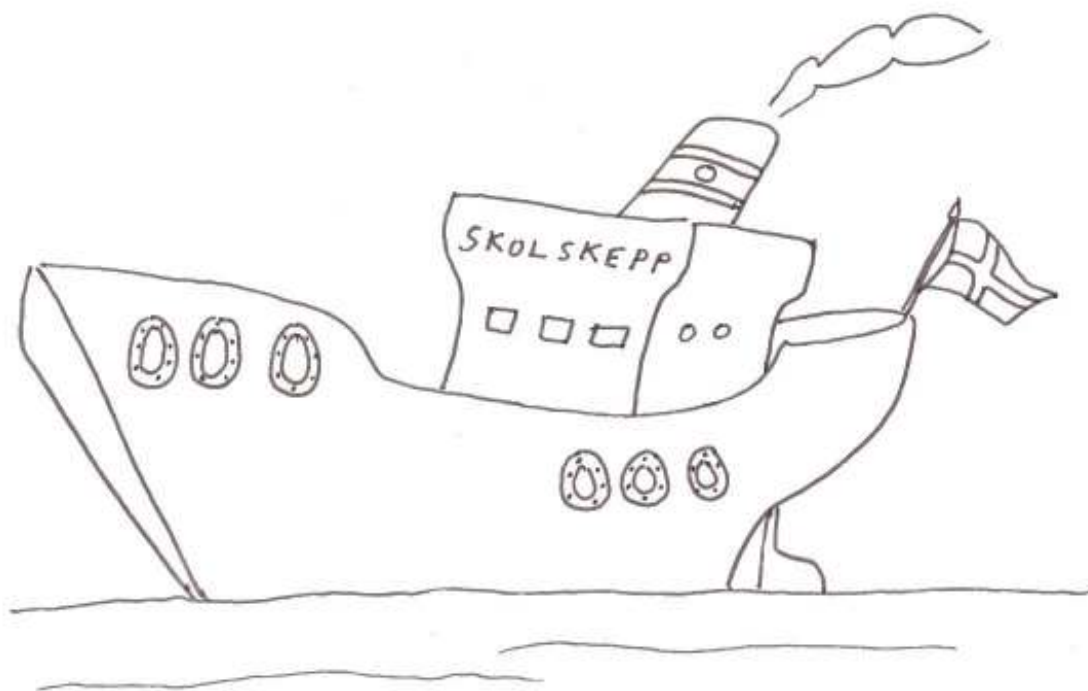
- a) Ja.
- b) Nej.



### Svar

Rätt svar b). Omsättningen för vilket förvärvet görs är okvalificerat undantagen från momsplikt, och således föreligger inte avdragsrätt för ingående moms på förvärvet enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.





I frågorna 68-69 handlar det om att Statliga skolan AB (momsfri) hyr ett fartyg (skepp eller båt) från ett rederi, och i fråga 70 köper eleverna på skolan båtresa direkt från rederiet.

68. Ett rederi som ska hyra ut ett skepp till skolan för att eleverna ska bedriva vissa studier ute i verkligheten redovisar inte någon moms i fakturan, och nu undrar skolans ekonomiansvarige om det inte blir fråga om en momskostnad för skolan (en s.k. kumulativ effekt) då rederiet ju måste ha momsutgifter. Vad gäller?
- Någon momskostnad uppkommer inte för skolan, då rederiet kan sägas omfattat av en s.k. teknisk skattskyldighet och därmed har rätt till återbetalning av ingående moms.
  - Den ekonomiansvarige har rätt. Det uppkommer en kumulativ effekt.

### Svar

Rätt svar a). Rederiets omsättning är kvalificerat undantagen från momsplikt (3 kap. 21 b § 1 ML). En sådan omsättning medför rätt till återbetalning av ingående moms på förvärv hos en beskattningsbar person (10 kap. 11 § första st. ML).

69. Förändras svaret i föregående fråga om rederiet hyr ut en båt i stället?

- a) Nej. Det blir ingen momskostnad för skolan då rederiet debiterar utgående moms på hyran som det kvittar mot sin ingående moms.
- b) Ja. Rederiet hyr ut en båt (fartyg mindre än 12 x 4m) och en sådan omsättning är momspliktig för rederiet, som måste debitera moms på hyran för båten och den momsutgiften kan skolan inte göra avdrag för, då skolans verksamhet är momsfri.

### Svar

Rätt svar b). Rederiet har haft avdragsrätt på sina förvärv och övervältrar genom sin momsdebitering på hyran en utgift, som hos skolan som saknar möjlighet till ”avlyft”, en momskostnad. Skolan blir en skattebärare.

70. Blir det någon skillnad för eleverna ur momssynpunkt, om de köper båtresan direkt från rederiet i stället för att den tas ut på kursavgiften (antag att skolan, om den fakturerar båtresan, inte gör något vinstpåslag i den delen av kursavgiften)?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar b). Eleverna är skattebärare, dvs. slutkonsumenter som träffas av momsen på det samlade förädlingsvärdet, och det spelar ingen roll om momsutgiften erläggs direkt till den som debiterar momsen eller till en annan skattebärare som vidarefakturerar den (utan vinstpåslag i den delen).



I frågorna 71 och 72 funderar Olle över hur utlägget avseende avgiften för certifikatet åt kundföretaget i fråga 40 skall vidarefaktureras till kunden (71), och hur detta påverkar avdragsrätten för ingående moms på förvärv till Olles kurser AB (72).

71. Olles bolag som i fråga 40 ovan gjorde ett utlägg för ett kundföretag fakturerade vidare detta utlägg på företaget. Vad kan man säga att Olles bolag gjorde därmed?

- a) En momspliktig omsättning.
- b) En momsfri omsättning.
- c) Ingen omsättning alls.

### Svar

Rätt svar c). Är det fråga om ett riktigt utlägg (se svaren på frågorna 39 och 40), är det överhuvudtaget ingen intäkt i Olles bolag och sålunda inte heller någon omsättning, utan ett belopp som bara går kassa-in-och-kassa-ut i Olles bolag och enbart behandlas på balansräkningen där (beloppet berör inte resultaträkningen). Beloppet berör överhuvudtaget inte momsredovisningen i Olles bolag.

72. Påverkar vidarefaktureringen i föregående exempel omfattningen av avdragsrätten i föregående exempel?

- a) Ja.
- b) Nej.

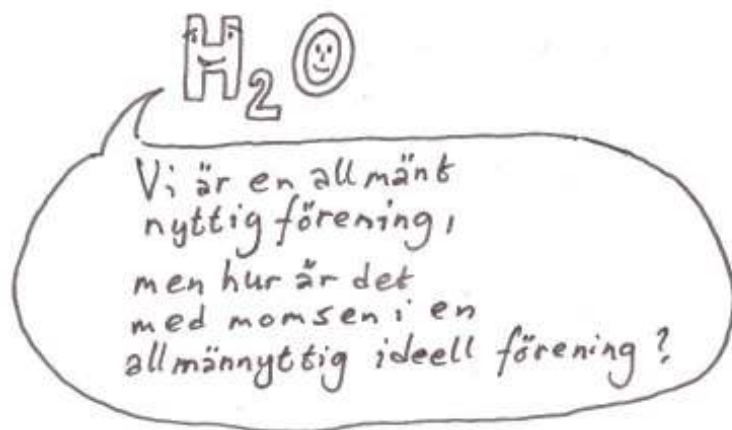
### Svar

Rätt svar b). *Ingen omsättning* kan inte heller vara avdragsbegränsande omsättning. Utlägget berör bara balansräkningen i Olles bolag.

Här får nämnas att det finns intäkter som inte heller berör momsredovisningen i ett företag, nämligen bidrag som inte motsvarar en beställd vara eller tjänst. Även om det inkomstskattemässigt är en intäkt, är det inte en omsättning momsmässigt: avdragsrätten kan inte begränsas på grund av ett sådant s.k. oberoende bidrag. Det finns dock en särskild avdragsbegränsning enligt 8 kap. 4 a § för ingående moms som hänför sig till *fastigheter*. Ingående moms får endast dras av i proportion till den omfattning i vilken den beskattningsbara personen använder fastigheten i sin avdrags- eller återbetalningsberättigade verksamhet, om fastigheten både används däri och för eget privat bruk, personalens privata bruk eller annars annat ändamål än för den egna verksamheten (jfr 8 kap. 4 a § första st. ML). I sådant fall skulle ett oberoende bidrag kunna begränsa rätten att dra ingående moms i en verksamhet som annars är avdrags- eller återbetalningsberättigad enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML.

För övrigt får nämnas att ett s.k. beroende bidrag motsvarar en omsättning momsmässigt sett. Givaren av ett sådant bidrag gör det beroende av en motprestation från mottagaren, som därmed anses göra en omsättning av en vara eller tjänst. Då gäller samma prövning som för en vanlig omsättning momsmässigt sett, dvs. en prövning av om motprestationen omfattas av något av undantagen från momsplikt i 3 kap. ML. Om inte, så gäller den generella momsplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML, och det beroende bidraget föranleder momsskyldighet hos en mottagare som är beskattningsbar person. Här kan begränsning av avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms uppkomma, om mottagaren genom det beroende bidraget i stället anses göra en från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst, medan dennes verksamhet i övrigt består i att göra momspliktiga eller från skattplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.

73. En inkomstskattebefriad allmännyttig ideell förening säljer momspliktiga varor för att finansiera sina ideella aktiviteter. Har föreningen avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv?
- a) Ja.
  - b) Nej.



### Svar

Rätt svar b). Allmännyttiga ideella föreningar – och registrerade trossamfund – som är inkomstskattebefriade är de enda subjekt som "automatiskt" anses inte ha karaktären av beskattningsbar person (se svaret på fråga 43). Precis som för privatpersoner medför det att sådana subjekt saknar avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv.



I frågorna 74 och 75 handlar det om hur avdragsrätten för ingående moms i Anders firma påverkas av att verksamheten består i såväl momspliktiga som momsfria omsättningar.

74. Anders verksamhet utgörs i stort sett av momspliktiga omsättningar, men ibland sker från momsplikt okvalificerat undantagna omsättningar när Anders tillhandahåller utbildningstjänster till den momsbefriade skolan. Han har således en s.k. blandad verksamhet, där ingående moms på förvärv som sker till de båda slagen av aktiviteter (gemensamma förvärv) delas upp efter skälig grund med avseende på hur stor del av momsen som ska anses hänförlig till avdragsgill momspliktig del av verksamheten. Vad gäller beträffande avdragsrätten för ett inköp av en skrivmaskin som inte skulle ha inhandlats om det inte vore för att Anders hade just sina momspliktiga aktiviteter – maskinen råkar bara kunna användas ibland för den momsfria aktiviteten?
- Förutsättningarna uttrycker i ord den s.k. 95 %-regeln (i 8 kap. 14 § första st. 1 ML), som innebär att ett i och för sig gemensamt förvärv som till mer än 95 % är hänförligt till den momspliktiga delen i en blandad verksamhet ska berättiga till avdrag för ingående moms fullt ut utan begränsningar.
  - Omständigheterna spelar ingen roll, i blandade verksamheter ska alltid avdragsbegränsningar ske för förvärven.

### Svar

Rätt svar a).

75. Antag att fördelningen är 50/50 i Anders verksamhet mellan momspliktiga omsättningar och från momsplikt okvalificerat undantagna omsättningar. Hur stort blir då avdraget för ingående moms på ett inköp av en konsulttjänst för att lägga upp Anders kurs på data, om datakonsultens arbete behövs i båda delarna och denne skickar en faktura på 6 000 kronor plus moms 1 500 kronor?
- 1 500 kronor.
  - 0 kronor.
  - 750 kronor.

### Svar

Rätt svar c). Med hänsyn till fördelningen 50/50 av omsättning av olika momsmässig karaktär, kan avdragsrätten på de gemensamma förvärven beräknas till 50 %, dvs. som här  $50\% \times 1\,500\text{ kr} = 750\text{ kr}$ . Kom ihåg dock: Andra fördelningsnycklar än omsättningen kan användas i blandade verksamheter, t.ex. nedlagd arbetstid eller bundet eget kapital eller, beträffande fastigheter, byggnadsvolym eller yta. Företagaren själv borde veta vad som bäst återspeglar verkligheten. För övrigt får följande nämnas:

- Om förvärvet helt hade kunnat hänföras till momspliktig omsättning i företaget, hade avdragsrätt förelegat till 100 % (a).
- Om förvärvet i stället helt hade kunnat hänföras till den del av verksamheten vari från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning sker, hade ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls förelegat (b).

## 4. Internationella affärer och moms

Strukturering av regler om moms och internationella affärer**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

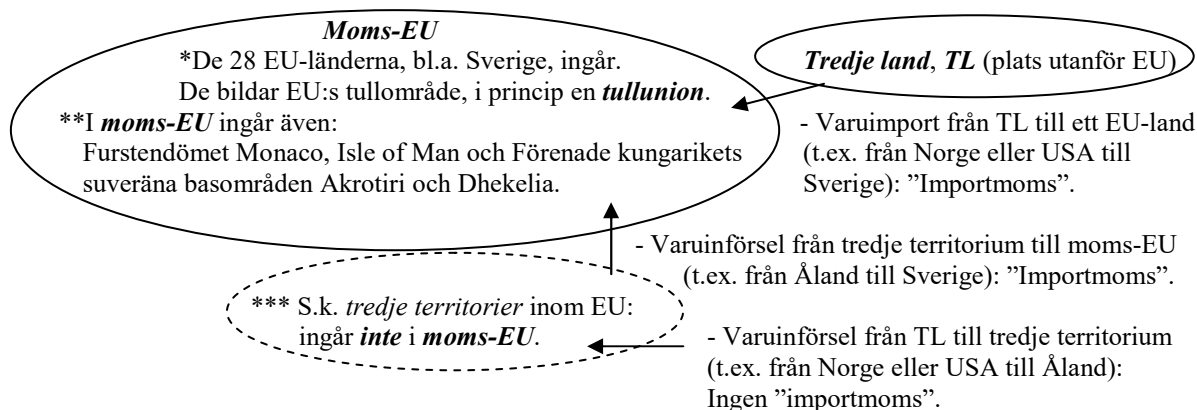
Omsättningen av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej



## Internationell varuhandel och moms – översiktligt

### 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 art. 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 i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m.

Införsel av varor till EU benämns i ML import. EU är en tullunion med gemensamma tulltaxor. Varor som importerats 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 momsagstiftningen 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 § 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. Här får nämnas att tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281) den 1 maj 2016, och att unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013] ska tillämpas jämte tullagen (2016:253).

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 SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltså är beskattningsmyndighet för import (se 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 kreditställande, dvs. ett tillstånd från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand. En importör kan använda sig av ett eget kreditställande eller ett ombuds kreditställande (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).

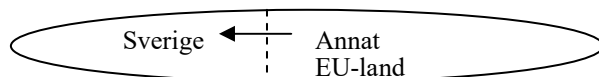
#### *Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd/centraliserad klarering*

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 periodisk sammanställning 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 (art. 2.1 b, 20 första st., 40 och 200 i mervärdesskattedirektivet; 2 a kap. 2 § 1 och 2 ML; prop. 1994/95:57 s. 77 och 78).
- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning av en vara, men inte inom landet (Sverige) utan i ett annat EU-land, ska *förvärvaren* av varan *betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om denne här gör ett motsvarande skattepliktigt UIF av varan och den utgör lös egendom (1 kap. 2 § första st. 5 som hänvisar till 1 kap. 1 § första st. 2 ML). Principen är att beskattningsbara personer som köper eller annars mottar varor från andra EU-länder ska redovisa dessa i ordinarie momsredovisning. Därför utvidgades vid Sveriges EU-inträde 1995 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 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).

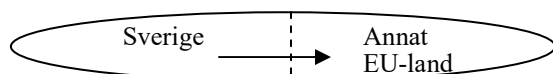
#### *Undantag från skatteplikt vid UIF*

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:

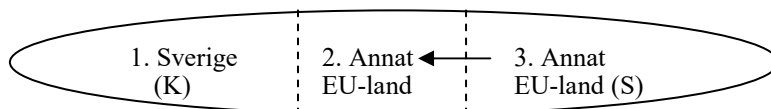
- som görs av utländska beskattningsbara personer om de ändå skulle ha rätt till återbetalning av momsen enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer eller
- som görs av utländska beskickningar etc. i Sverige som har sådan rätt till återbetalning (3 kap. 30 d § med hänvisning 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 – VAT (value added tax), moms på eng.]. 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. Se dock nedan ang. den s.k. reservregeln.
- 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 gränslöpp – som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR – under det löpande eller föregående kalenderåret (prop. 1994/95:57 s. 77 och 83 samt art. 34 i mervärdesskattedirektivet).

#### *Reservregeln*



För att undvika att UIF blir obeskattade finns en s.k. reservregeln i 2a kap. 6 § ML, där VAT-nr fortfarande är avgörande för momsbedömningen. Reservregeln 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:

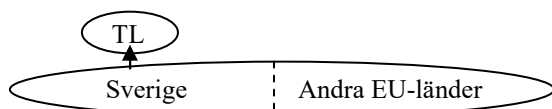
- Om köparen (K) gör förvärvet under angivande av sitt VAT-nr i Sverige (1.) från en säljare (S) som är momsregistrerad i annat EU-land (3.) och ankomstlandet är ännu ett annat EU-land (2.), ska K redovisa beräknad utgående moms för UIF i Sverige, förutsatt att K inte visar att han påförts moms för UIF 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 innebar 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).

### ***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 moms 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 moms 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).

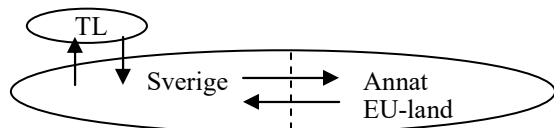
### ***Export av vara till TL***



- Samtliga TL har inte moms, eng. 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 art. 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Företagare i t.ex. EU-landet Sverige ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge, genom att konsumenter i olika TL väljer bort EU som marknad på grund av moms. 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).

## **Internationella tjänster och moms - översiktligt**

### ***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; art. 44 i mervärdesskattedirektivet)*

- Beträffande omsättning av tjänst till en beskattningsbar person i annat EU-land eller TL anses den svenska företagaren göra den omsättningen utomlands om köparen saknar fast etableringsställe etc. i Sverige eller tjänsten tillhandahålls fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands. Det följer av huvudregeln för placeringen av omsättningar avseende tjänster (5 kap. 5 § ML) och den allmänna huvudregeln för omsättningsland (5 kap. 1 § första st. ML). Nollbeskattning sker således avseende sådan omsättning av tjänst.
- På motsvarande sätt betalar en beskattningsbar person etablerad i Sverige det andra inblandade EU-landets moms på förvärv av en tjänst som avses i nämnda huvudregeln 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i det andra EU-landet. Det förutsätter att köparen i Sverige antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här som tjänsten tillhandahålls

eller att köparen är en beskattningsbar person som varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, men är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML). Jfr 1) a) ovan.

- Om förvärvet av tjänsten sker från ett TL, får den beskattningsbara personen vända sig till skattemyndigheten i aktuellt TL, för att undersöka om s.k. *VAT refund* (återbetalning till utländska företagare) är möjlig där avseende eventuell VAT eller GST som påförts det pris som den utländska företagaren åsatt den förvärvade tjänsten. Annars blir sådan VAT eller GST en del av kostnaderna hos det svenska företaget (se 16 kap. 1 och 16 §§ 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; art. 45 i mervärdesskattedirektivet)*

- En tjänst som tillhandahålls någon i annat EU-land eller TL som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, omfattas av en ursprungsprincip. Dvs., normalt sett betalar sådan köpare i utlandet, i likhet med en svensk privatperson, svensk moms på svenska tjänster, genom att det svenska företaget anses omsätta tjänsten i Sverige och därför måste ta ut moms på omsättningen (5 kap. 6 § ML).
- På motsvarande sätt betalar en privatperson i Sverige som köper en tjänst från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land det landets moms, genom att den utländska beskattningsbara personen inte får nollbeskatta omsättningen enligt motsvarande regel där som motsvarar.
- För övrigt finns det tämligen omfattande *undantag i 5 kap. från huvudregel II*, när köparen av en tjänst är en person i ett TL som inte är en beskattningsbar person (främst privatpersoner):
  - dels beträffande telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster enligt 5 kap. 16 § ML,
  - dels beträffande den katalog över tjänster vilka anges i 5 kap. 17 § första st. 1-9 ML (prop. 2009/10:15 s. 119 och prop. 2013/14:224 s. 133).
- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses tjänsterna omsatta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige (5 kap. 18 § ML). Tillhandahållaren redovisar då svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).
- Beträffande tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till köpare som inte är beskattningsbara personer (t.ex. privatpersoner), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av sådana tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna: unionsordningen respektive tredjelandsordningen (se under nästa rubrik).

### Särskilt om bestämmelse om omsättningsland resp. särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Om köparen (K) är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), aktualiseras 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättningen och eventuellt också lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Följande gäller för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ang.

A) 5:16 ML resp.

B) de särskilda ordningarna.

A) Om K t.ex. är privatperson bosatt i Sverige (SE), anses säljaren (S) omsätta tjänsten i SE och ska redovisa svensk moms.

Om 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 tredje land, 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).

OBS! Att en tjänst tillhandahålls via elektronisk post innebär inte i sig att den utgör en elektronisk tjänst i enlighet med 5:16 § tredje st. ML. Däri anges att 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.

Se även art. 7 i tillämpningsförfordningen ang. tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

- B) 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 (framför allt privatperson), och som förvärvar tjänsterna, är bosatt. Om S och K är etablerade i olika länder, kan S – under vissa villkor – välja att tillämpa särskilda ordningar i stället för allmänna bestämmelser i ML och SFL. Här ges en schematisk beskrivning av då S kan ansöka hos SKV om att tillämpa de särskilda ordningarna i SE:

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	Tredjeldsordningen (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>		

Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i TL, och önskar tillämpa tredjeldsordningen 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 S har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV och SE därmed är identifieringsstaten, 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. Om den s.k. konsumtionsstaten är ett annat EU-land än Sverige, vidarebefordrar SKV deklaraionsuppgifter och betalning av momsen dit. 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. anges 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).

Av praktiskt intresse är 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 beräkna och redovisa utgående moms för sitt förvärv (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.

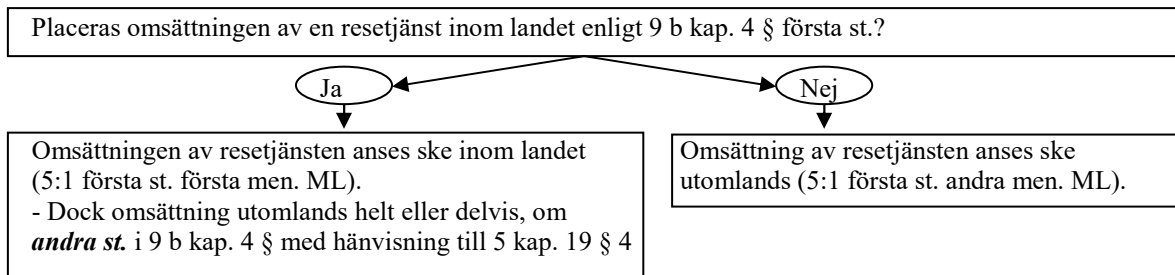
För övrigt får också nämnas att SKV har infört en e-tjänst för att underlätta redovisningen av moms för företag som kan och önskar välja att tillämpa de särskilda ordningarna för elektroniska tjänster etc. Tjänsten är frivillig och kallas *Mini One Stop Shop* (MOSS) eller MOSS (VoeS), där VoeS står för VAT on e-services (se [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)).

### Översiktligt om omsättning av resetjänster enligt 9 b kap. ML

En resetjänst, dvs. en tjänst som inte bara består i personbefordran utan i fler nyttigheter som resenären kan konsumera, är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML).

- Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör "exporttjänst" enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregel, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § **andra st.** första men. ML).

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

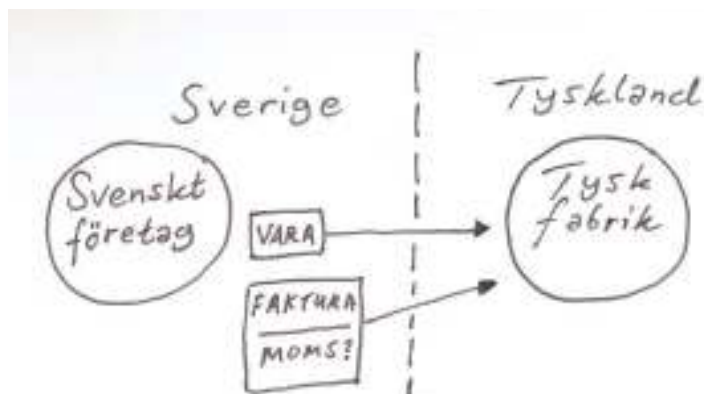




## Frågorna 76-85

76. Ska ett svenskt företag som säljer en specialslipmaskin (vara) till en tysk fabrik debitera moms?

- Nej, eftersom varan skickas ut ur Sverige.
- Nej, eftersom varan skickas till en beskattningsbar person i annat EU-land som förvärvsbeskattas momsmässigt sett där.
- Ja, eftersom varans ursprung är Sverige.

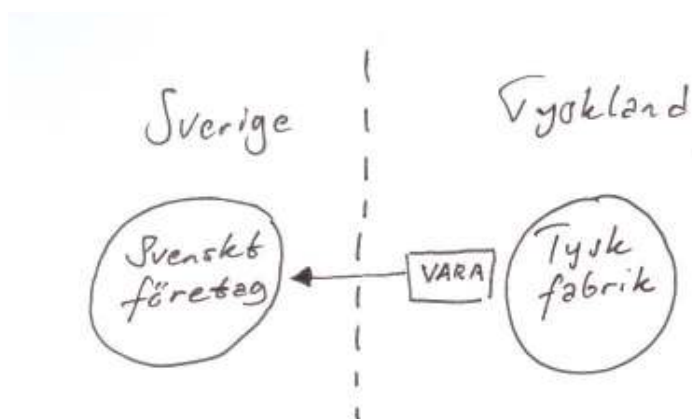


## Svar

Rätt svar b). Den tyska fabriken gör ett unionsinternt varuförvärv (UIF), och ska redovisa beräkna utgående tysk moms, medan det svenska företaget inte debiterar svensk moms. Det svenska företaget ska redovisa omsättningen i sin periodiska sammanställning.

77. Nu köper det svenska företaget en motor (vara) från den tyska fabriken, vad gäller?

- Tullverket beräknar och debiterar moms på tullvärdet på varan.
- Det svenska företaget gör ett UIF och beräknar svensk utgående moms på inköpspriset.

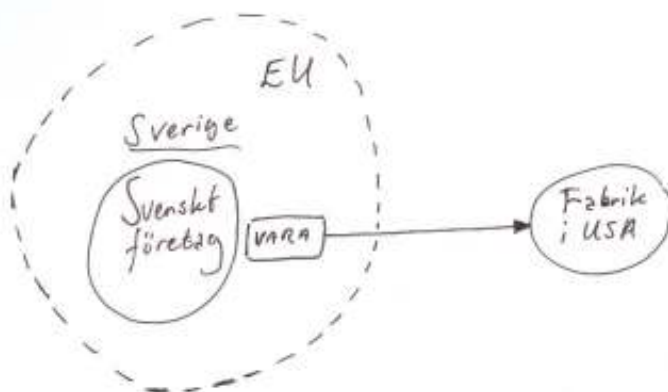


## Svar

Rätt svar b). Det svenska företaget beräknar för sitt UIF svensk utgående moms, om inköpet skett under återopande av det svenska momsregistreringsnumret (VAT-numret som inleds med landkoden för Sverige, SE). Beräkningen sker på inköpspriset i svenska kronor och med tillämpning av den generella momssatsen om 25 %.

78. Vad skulle ha gällt om varuutförseln i exempel 76 hade skett till en fabrik i USA?

- I sådant fall räcker det med att konstatera att "varans väg" är ut ur EU, för att inte behöva debitera moms i fakturan.
- Ingen skillnad.

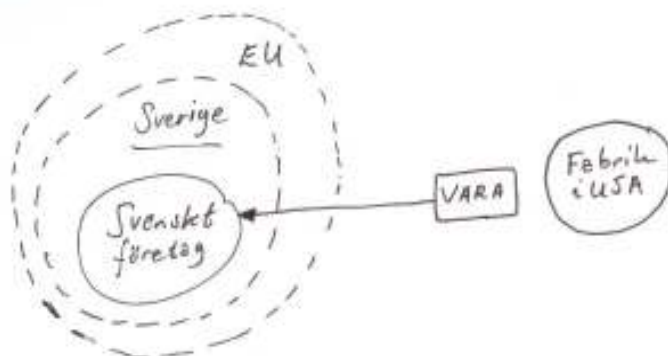


### Svar

Rätt svar a). Här är det fråga om varuexport. Har företaget bara ett underlag i sin bokföring, t.ex. speditionsintyg eller airwaybill/seawaybill, som visar att varan rent fysiskt flyttats ut från Sverige till en plats utanför EU är det export och någon momsdebitering behöver inte ske i fakturan till kunden.

79. Vad skulle ha gällt om varuinförseln i exempel 77 hade skett från fabriken i USA?

- Anmälan skulle ha skett till förtullning (övergång i fri omsättning) till Tullverket, men mervärdesbeskattning skett hos SKV eftersom köparen är momsregistrerad här.
- Ingen skillnad



### Svar

Rätt svar a). Köparen redovisar "importmomsen" i sin momsdeklaration som utgående moms och har rätt dra samma belopp som ingående moms i momsdeklarationen (13 kap. 23 § första st. ML). Det uppkommer således ingen beskattningseffekt, om denne har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

Om utgående moms på varuimport inte ska redovisas till SKV, ska ingående moms som erläggs till Tullverket dras av i momsdeklarationen som lämnas till SKV för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för varuimporten (jfr 13 kap. 23 § andra st. ML).

80. En arkitekt gör en ritning avseende Anders fritidsfastighet i Spanien och skickar en faktura utan momsdebitering. Är detta riktigt?

- a) Ja. Tjänsten anses ske utomlands.
- b) Nej, eftersom Anders köper tjänsten i egenskap av privatperson.



### Svar

Rätt svar a). Tjänsten placeras utomlands redan på grund av att fastigheten som arkitekttjänsten avser är belägen utanför Sverige. Någon prövning av köparens momsstatus ska inte ske enligt fastighetsregeln (jfr 5 kap. 1 § första st. andra men. och 8 § ML).



Fråga 81 har Anders köpt ett program (tjänst) och frågan är om det har betydelse för momsbedömningen att Anders gör köpet i egenskap av privat person.  
Fråga 82 handlar det om betydelsen för momsbedömningen, att införseln gäller en vara eller tjänst.

81. Anders köper till sina barns stora glädje från ett dataföretag i USA ett program till hemdatorn som ger användaren möjlighet att spela en hel rad nya datorspel. Är det riktigt att Anders som privatperson ska redovisa beräknad utgående moms på inköpspriset?

- a) Ja
- b) Nej. Tjänster som förvärfvas från utlandet – annat EU-land eller tredje land (såsom USA) – mervärdesbeskattas bara hos beskattningsbara personer, inte privatpersoner.

### Svar

Rätt svar b). Däremot blir USA-företaget skattskyldigt till moms i Sverige, eftersom det anses göra omsättningen till privatpersonen här. USA-företaget kan välja att tillämpa särskild ordning för elektroniska tjänster, eftersom det tillhandahåller en elektronisk tjänst – här en programvara [jfr 5 kap. 16 § tredje st. 2 ML och art. 7.2 a) i tillämpningsförfordningen] – till en privatperson i Sverige. Anders är en privatperson i Sverige och USA är tredje land, och USA-företaget kan ansöka hos SKV om att tillämpa den s.k. tredjelandsordningen för sin momsredovisning i stället för allmänna momsbestämmelser. Sverige ska då vara identifieringsstat, vilket innebär att USA-företaget ska på elektronisk väg lämna en särskild mervärdesskattedeclaration till SKV. Sverige är konsumtionsstaten avseende tjänsten i fråga, och således är Sverige beskattningsland, varför mervärdesbeskattningen av tjänsten i fråga ska ske enligt ML, oavsett om USA-företaget skulle ha valt annat EU-land som identifieringsstat för sina elektroniska tjänster till konsumenter inom EU.

82. Vad gäller om Anders till sitt moms skyldiga utbildningsföretag köper (från USA) en specialdesignad ADB-mjukvara (program) och den levereras på ett antal disketter?

- a) Anders ska i momsdeklarationen som lämnas till SKV redovisa en beräknad utgående moms för förvärvet av mjukvaran, och får redovisa motsvarande belopp som ingående moms i momsdeklarationen. Det föreligger ingen skillnad beroende på om mjukvaran levereras över nätet eller på exempelvis en CD-ROM-skiva eller ett USB-minne.
- b) I sistnämnda hänseende ska beskattningsunderlaget delas upp med hänsyn till att mjukvaran är en tjänst, medan disketterna (CD-ROM-skiva eller USB-minne) är varor.

### Svar

Rätt svar a). Hela förvärvet av mjukvaran avser en tjänst, oavsett om den levereras på disketter eller via nätet. Disketterna är i och för sig som sådana varor, men de är i förevarande fall enbart bärare av rättigheten och därför underordnade tjänsten (mjukvaran). Momssatsen är för övrigt den generella om 25 %, eftersom mjukvaran avser ett program för automatisk databehandling (ADB). Även om mjukvaran är upphovsrättsligt skyddad, gäller i sådant fall inte den reducerade momssatsen om 6 % (jfr 7 kap. 1 § första st. och tredje st. 8 ML).

Om det vore fråga om handel med massdistribuerade exemplar av t.ex. film på DVD, skulle omsättning och förvärv gälla varor, eftersom det huvudsakliga i sådant fall är disketten, dvs. varan som omsätts. Då förvärfvas inte vare sig någon immateriell rättighet eller elektronisk tjänst av den som köper en DVD. [Jfr art. 7.3 g) i tillämpningsförfordningen och även RÅ 1986 ref. 178.]

För övrigt får nämnas att eftersom Anders företag är momsregistrerat, och därmed själv ska beräkna och redovisa utgående moms för förvärvet av tjänsten, aktualiseras redan av den anledningen inte särskild ordning för elektroniska tjänster etc. för USA-företaget. I stället gäller de allmänna reglerna i ML och SFL, och de innebär således att förvärvsbeskattning sker i Anders företag (jfr 1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § och 16 § första st. ML).

83. Vilket av följande påståenden är sant?

- Att en omsättning anses ske utomlands innebär i sig att förvärv för att utföra omsättningen inte berättigar till "avlyft" för ingående moms på förvärvet.
- Avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till att göra omsättningar som enligt en "exportregel" inte ska momsbeläggas föreligger, förutsatt att omsättningen är en sådan som är hänförlig till kategorierna momspliktig eller från momsplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst.



### Svar

Rätt svar b). Att en vara eller tjänst "exporteras" och moms därför inte ska debiteras innebär inte att avdragsrätten begränsas. Det är bara om omsättningen av varan eller tjänsten skulle vara okvalificerat undantagen från momsplikt vid en omsättning inom landet som den medför en begränsning av avdrags- eller återbetalningsrätten i företaget även i detta fall.



84. Anders köper en bussbiljett för färd till norra Finland (färden går genom Sverige) och Olle köper en bussbiljett för färd till Norge (färden går genom Sverige). Vilket av följande påståenden är sant?

- Båda bussbiljetterna ska momsbeläggas, då färden i båda fallen först går genom Sverige och resan alltså delvis konsumeras här.
- Olle färdas ut ur EU till tredje landet Norge, varför hans bussbiljett inte ska momsbeläggas, medan Anders biljett ska momsbeläggas då han är privatperson och resan går till EU-landet Finland.
- I båda fallen gäller att bussbolaget inte ska debitera moms på biljettpriset, eftersom färden går ut ur Sverige.

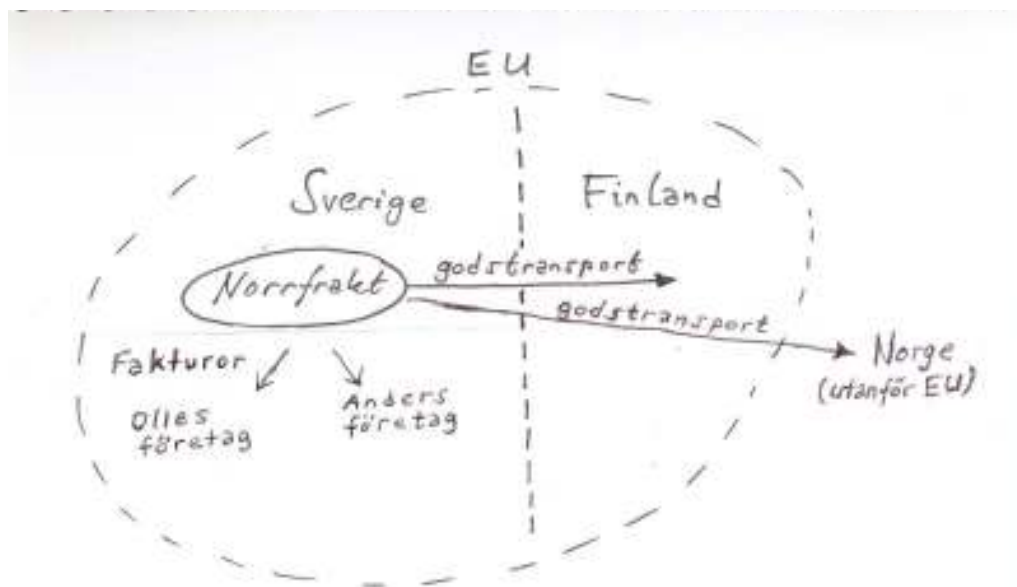
### Svar

Rätt svar c). Det är fråga om personbefordran och färden går ut ur Sverige, varför omsättningen som bussbolaget gör anses ske utomlands (5 kap. 9 § första st. ML).

Om det hade varit fråga om köp av ett paket med resa där andra varor och tjänster, t.ex. färjeförbindelse eller hotellövernattning, ingår och som inhandlas från andra av den som man köper biljetten hos, t.ex. resebyrå, skulle det ha varit fråga om köp av en s.k. resetjänst. Då gäller enligt 9 b kap. 1 och 4 §§ ML att mervärdesbeskattning sker i det land där resebyrån har sitt fasta driftställe (kontor).

85. Anders och Olle har träffat nya affärsbekanta i Finland respektive Norge och ska med anlitande av svenska transportfirman Norrfrakt skicka större försändelser till dem. Norrfrakt undrar om moms ska debiteras i fakturorna till Olles respektive Anders företag, trots att varutransport sker till utlandet. Norrfrakt undrar om det spelar någon roll om destinationslandet är Norge, som ligger utanför EU, eller Finland, som är ett EU-land.

- I båda fallen ska Norrfrakt debitera moms, eftersom köpare av varutransporttjänsten (godstransporten) är beskattningsbar person i Sverige.
- Norrfrakt ska inte debitera moms i något av de båda fallen.
- Norrfrakt ska inte debitera moms i fakturan till Olles företag, eftersom godstransporten går ut ur EU till Norge, medan fakturering ska ske med moms till Anders företag eftersom godstransporten i det fallet går inom EU (till Finland).



### Svar

Rätt svar a). Då köparna av varutransporttjänsterna i båda fallen är beskattningsbara personer i Sverige, gäller enligt huvudregel I för bestämning av omsättningsland för tjänster att omsättningen anses ske i Sverige (jfr 5 kap. 1 och 5 §§ och 9 § andra st. ML).



## 5. Särskilda momsfrågor

### 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 9 a kap. ML (jfr även art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet) berörs inte närmare här, men följande får noteras översiktligt:

- En vara är att anse som begagnad i förevarande sammanhang redan genom brukande, varför t.ex. en begagnad bil inte definieras som motsatsen till ett nytt transportmedel (9 a kap. 4 § ML).
- En beskattningsbar återförsäljare (Åf) av en begagnad vara, konstverk, samlarföremål eller antikviteter (9 a kap. 8 § ML) kan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning, om varan levererats till denne inom EU av:
  - 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 art. 282-292 i mervärdesskattedirektivet i det landet och förvärvat vara utgjorde anläggningstillgång hos den beskattningsbara personen (9 a kap. 1 § första st. ML).
- VMB omfattar inte omsättning av nya transportmedel förvärvade genom unionsinternt förvärv (UIF) [9 a kap. 1 § andra st. ML].
- 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]

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).

## Frågorna 86 och 87



I frågorna 86 och 87 köper Anders in en dator i syfte att vidareförsälja den.  
 I fråga 86 sker inköpet från Olles utbildningsbolag.  
 I fråga 87 sker inköpet från Elsa som privatperson.  
 Hjälp Anders med momsreglerna.

86. I fråga 63 köpte Anders en dator från Olles utbildningsbolag. Det har han gjort i detta exempel också med den skillnaden att syftet redan vid inköpet är att datorn ska vidareförsäljas. Under vilken av förutsättningarna nedan får Anders företag tillämpa vinstmarginalbeskattningsregler (VMB) i stället för allmänna momsberäkningsregler?

- Om datorn vore en omsättningstillgång hos Olles bolag.
- Om Olles bolag, på grund av att dess eget inköp av datorn som ett inventarium skedde när bolaget var momsbefriat för sin verksamhet, inte debiterade moms i fakturan till Anders företag.

**Svar**

Rätt svar b).

Vid a)-alternativet ska allmänna momsregler tillämpas av Anders företag på vidareförsäljningen, eftersom Olles bolag måste debitera moms på sin försäljning till Anders. Även om Olles bolag har haft en momsfri utbildningsverksamhet, har det uppenbarligen också haft en momspliktig datorförsäljningsverksamhet, då förutsättningarna talar om datorn som omsättningstillgång. Datorn kan således inte som i förutsättningarna i fråga 63 ha varit ett inventarium (anläggningstillgång) i den momsfria utbildningsverksamheten.

I b)-alternativet ska däremot Olles bolag enligt 3 kap. 24 § ML inte debitera moms på försäljningen till Anders företag, eftersom förutsättningarna där är att Olles bolag köpte datorn som ett inventarium (anläggningstillgång) i sin verksamhet, när den var momsfri och bolaget sålunda saknade avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på inköpet. Dessa omständigheter utgör grunden för att Anders företag får tillämpa VMB på sin vidareförsäljning, enligt 9 a kap. 1 § första st. 3 ML.

Enligt 9 a kap. 3 § får en beskattningsbar återförsäljare som uppfyller kraven för tillämpning av VMB välja att i stället tillämpa de allmänna momsbestämmelserna i ML på aktuell omsättning.

87. Vad gäller om Anders företag fortfarande i syfte att vidareförsälja i stället köpte in en dator från Elsa i hennes egenskap av privatperson?

- a) Anders får tillämpa VMB på vidareförsäljningen.
- b) Anders ska tillämpa allmänna momsberäkningsregler på vidareförsäljningen.

### Svar

Rätt svar a). En privatperson (Elsa i det här fallet) är inte en beskattningsbar person. Enligt 9 a kap. 1 § första st. 1 ML får en beskattningsbar återförsäljare tillämpa VMB på vidareförsäljning av en begagnad vara etc. som levererats till honom inom EU av någon som inte är en beskattningsbar person.

Förutom punkt 3 i föregående exempel och punkt 1 i detta exempel innehåller 9 a kap. 1 § första st. ytterligare tre fall enligt vilka en beskattningsbar återförsäljare får tillämpa VMB.

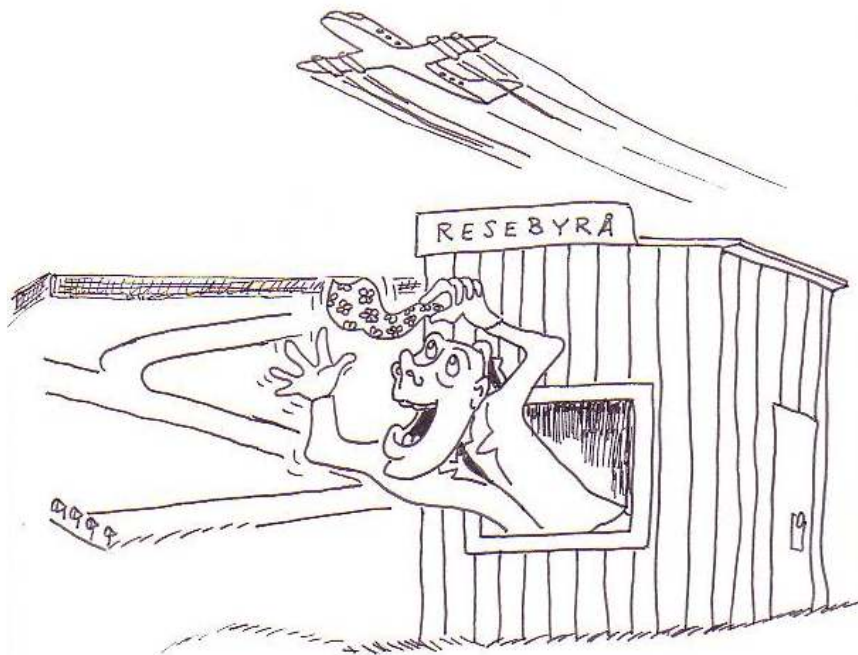
**VMB: Resebyråverksamhet**

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

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

Se även i kapitel 4 under: Översiktligt om omsättning av resetjänster enligt 9 b kap. ML.

## Fråga 88



88. Vilken/-a omständighet/-er i fråga 84 hade behövt ändras för att säljaren av färdbiljetter till Anders och Olle skulle ha varit tvungen att tillämpa VMB-moms på priset?

- Säljaren av färdbiljetter (resebyrå) har köpt in minst en vara eller tjänst från en underleverantör (t.ex. hotellövernattning) och Anders och Olle köper resetjänsten i egenskap av privatpersoner.
- Säljaren av färdbiljetter (resebyrå) har köpt in minst en vara eller tjänst från en underleverantör (t.ex. hotellövernattning) och Anders och Olle köper resetjänst i egenskap av avdragsberättigade företagare.
- Ingen omständighet hade behövt ändras.

**Svar**

Rätt svar a). I b)-alternativet har resebyrå en valfrihet att tillämpa VMB eller allmänna momsberäkningsregler, eftersom resenären är en beskattningsbar person med rätt att dra ingående moms i sin verksamhet (jfr 9 b kap. 6 § ML). Resebyrå får välja att debitera VMB-momsen i fakturorna till Anders respektive Olles företag, vilka således får dra VMB-momsen som ingående moms. Emellertid är resebyrå i a)-alternativet enbart hänvisad till VMB, eftersom resenären, Anders respektive Olle, i det fallet antas agera som privatpersoner (och således inte har rätt att dra ingående moms på sina förvärv).

För övrigt får för jämförelses skull nämnas att VMB-moms på begagnade varor etc. enligt 9 a kap. ML inte får debiteras öppet i faktura av en beskattningsbar återförsäljare. Det följer av 9 a kap. 16 § ML, och innebär att kunderna saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för sådan VMB-moms, oavsett om har sådan rätt i övrigt för förvärv i sina verksamheter.

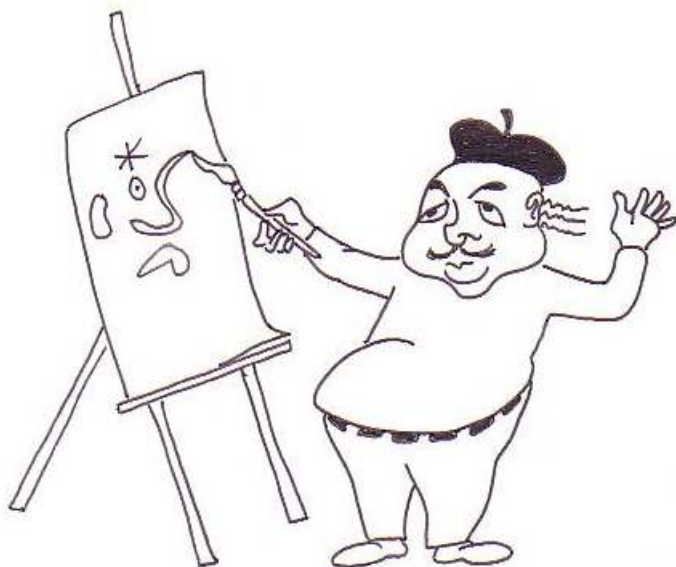
### Konstnärns (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst

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

Den reducerade momssatsen om 12 % avseende konstverk (bildkonst) som anges i 9 a kap. 5 § ML gäller enbart sådana verk om de ägs av konstnären (upphovsmannen) själv (eller dennes dödsbo) – se 7 kap. 1 § andra st. 2 ML. Om konstnären har bildat aktieföretag i vilken verksamheten bedrivs, äger den juridiska personen, dvs. en annan person än konstnären själv, konstverken. Då gäller den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

Vid import från tredje land av konstverk (bildkonst) gäller – i likhet med vad som gäller vid import av samlarföremål eller antikviteter – den reducerade momssatsen om 12 %, oavsett om föremålet ägs av konstnären själv, dennes dödsbo eller någon annan person (jfr 7 kap. 1 § andra st. 3 ML).

### Frågorna 89 och 90



Frågorna 89 och 90 handlar om konstnären Michael Angelo och dennes moms situation.

- I fråga 89 deltar han mot arvode i en TV-debatt om konst.
- I fråga 90 säljer han sina "vanliga" tavlor.

89. Bildkonstnären Michael Angelo har anlitats av en TV-kanal för att delta i ett debattprogram om den nutida konstens pragmatiska betydelse i ett demografiskt perspektiv. Detta är en vanlig syssla för yrkeskonstnären Michael, men han undrar nu över

momsen. Han har inte sålt tavlor för mer än 85 000 kronor under året och fakturan till TV-kanalen tänker han ställa ut på 8 000 kronor och han frågar Dig ska han debitera moms?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar a). 300 000 kr-gränsen för momsskyldighet enligt 1 kap. 2 a § 2 ML gäller bara avseende försäljningen av bildkonsten, varför Michael således ska debitera moms när han i egenskap av beskattningsbar person deltar i t.ex. debattprogram och annat. Momssatsen i det sammanhanget är den generella om 25 % (7 kap. 1 § första st. ML), och inte den reducerade om 12 % som gäller när momsskyldighet uppkommer avseende bildkonsten (7 kap. 1 § andra st. 2 ML).

90. Nu har konstnären Michael sålt egna tavlor för 280 000 kronor exkl. moms hittills under året, och erbjuder Dig en av hans tavlor för 35 000 kronor exkl. moms. Ska affären momsbeläggas?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar a). Beloppsgränsen 300 000 kronor uppnås för beskattningsåret, och därmed ska moms debiteras av Michael och med den reducerade momssatsen om 12 % (jfr 1 kap. 2 a § 2 och 7 kap. 1 § andra st. 2 ML).

## 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 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).



## Frågorna 91 och 92



- Elsa och Lisa bedriver byggverksamhet via sitt HB
- I fråga 91 bygger HB:et på egen tomt och säljer sedan fastigheten
  - I fråga 92 bygger HB:et åt andra fastighetsägare.
- Hur behandlas momsen av HB:et i frågorna?

91. Elsa och Lisa avser att via sitt handelsbolag gå in i byggbranschen. De köper en obebyggd fastighet och börjar bygga på tomten. När byggnaden är färdig gör de sin första fastighetsförsäljning. Ingenting i övrigt har hänt vad gäller bygguppdrag o.d. Kan handelsbolaget lyfta moms på inköp som gjorts för uppförandet av byggnaden?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar b). Eftersom någon utåtriktad byggverksamhet, dvs. byggnation på entreprenad åt andra fastighetsägare, ännu inte finns i handelsbolaget, kan det inte uttagsbeskattas för egen regi-byggnationen. Sålunda uppkommer enligt de speciella regler som gäller för byggbranschen inte någon omsättning (ej uttag) och därför ingen momsskyldighet, vilket i den delen av handelsbolagets verksamhet inte leder till någon möjlighet att ”lyfta” moms.

92. Handelsbolaget har nu kommit igång med byggentreprenader också och en slutfaktura skickas i juli till en beställare av uppförande av byggnad på vederbörandes fastighet. Slutbesiktning hade skett i januari och i maj hade handelsbolaget uppburit en delbetalning (förskott) utan faktura. När ska redovisning av utgående moms ske?

- a) I momsdeklarationen för redovisningsperioden april-juni redovisas momsen på delbetalningen och återstående del av momsen avseende entreprenaden redovisas i momsdeklarationen för redovisningsperioden juli-september.
- b) I momsdeklarationen för redovisningsperioden januari-mars ska momsen på hela entreprenaden redovisas.

### Svar

Rätt svar b). Förskottsmoms om 20 000 kronor (20 % x 100 000) ska redovisas i redovisningsperioden som omfattar den andra kalendermånaden efter den då byggnationen tillhandahålls (13 kap. 14 § första st. sista men. ML). Det blir i redovisningsperioden januari-mars, eftersom slutbesiktningen av byggentreprenaden skedde i januari. Två månader efter januari infaller mars som omfattas av redovisningsperioden januari-mars.

## 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. korrigeringstiden, återfinns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. Jämkning av avdrag för ingående moms aktualiseras dock inte om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. (8 a kap. 5 § 1 ML). Med avdrag för ingående moms jämställs återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML (8 a kap. 1 § ML).

Med investeringsvaror avses enligt 8 a kap. 2 § ML:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr ("fall 1"),
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 ("fall 2"),
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 5 med minst 100 000 kr ("fall 3"), 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 ("fall 4").

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 art. 189 a) i mervärdesskattedirektivet]

*När jämkning ska ske anges i 8 a kap. 4 § ML, enligt följande.*

Om inte annat följer av 5 § eller 11-14 §§, ska jämkning ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,
2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,
3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt,
4. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 2 § första st. 2 eller 4,
5. om en fastighet som avses i 2 § första st. 3 överläts eller,
6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i "fall 2", "fall 3" eller "fall 4".

Statens fordran på grund av jämkning enligt första st. 6 får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.

Enligt 8 a kap. 5 § ML ska avdrag för ingående moms inte jämkas:

1. om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap., eller
2. om förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än fem procentenheter.

Se även 8 a kap. 11-14 §§ ML ang. när avdrag för ingående moms inte heller ska jämkas, utan fråga är om övertagande av rättighet och skyldighet att jämka.

### Korrigeringsstid

Enligt 8 a kap. 6 § ML ska avdrag för ingående skatt jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigeringsstiden).

Korrigeringsstiden är

1. i ”fall 2” eller i ”fall 4” tio år, räknat på det sätt som anges nedan vid \* och \*\*,
2. i ”fall 3” tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § första st. 4 eller 5, och
3. för andra investeringsvaror (”fall 1”) fem år från tidpunkten för förvärvet.

\*I korrigeringsstiden ska räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnaden eller avdraget gjorts eller förvärvet skett.

\*\*Ny-, till- eller ombyggnad i ”fall 2” och i ”fall 4” ska anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid bygg- eller anläggningsentreprenader, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överläts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år avdrag medgetts.

För sammanhanget får nämnas 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 antikvitét – så kan VMB-regler enligt 9 a kap. ML aktualiseras (se ovan i det inledande avsnittet i detta kapitel).

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

Frivillig skattskyldighet är inte möjlig om uthyrningen avser stadigvarande bostad (se 3 kap. 3 § andra st. andra men. ML. Jfr även prop. 2013/14:1 s. 475).

Beträffande jämkning av ingående moms som hänför sig till fastighet som är eller har varit föremål för momspliktig uthyrning eller annan upplåtelse, dvs. frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, gäller att jämkning ska ske enligt vad som föreskrivs i 8 a kap. samt 9 kap. 10-13 §§ ML (9 kap. 9 § ML). [Ang. 8 a kap. ML: se ovan i det närmast föregående avsnittet.]

Dessutom får nämnas att fastighetsägare numera 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 har 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).

För övrigt har, som nämnts, begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML ändrats den 1 januari 2017 genom SFS 2016:1208. Numera hänvisar 1 kap. 11 § inte till fastighet enligt jordabalken (1970:994) för bestämmningen av begreppet fastighet enligt ML, utan till begreppet fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförfordningen.

## Frågorna 93 och 94



Frågorna 93 och 94 handlar om jämkning av ingående moms, vilket också som synes kan benämnas "korrigerig" av ingående moms.

93. Gäller bestämmelserna om jämkning av ingående moms när Elsa och Lisas handelsbolag till sin nystartade juvelerarverksamhet köper in från en grossist ett armband värt 280 000 kronor exkl. moms som handelsbolaget ska sälja vidare?

- a) Ja.
- b) Nej.

## Svar

Rätt svar b). Varan som förvärvas ska inte användas varaktigt i verksamheten. Inköpet har skett i syfte att varan ska vidareförsäljas. Jämningsreglerna är således inte tillämpliga.

94. Anders har i sin vitvaruhandel 50 kylskåp inköpta från en grossist för sammanlagt 250 000 kronor exkl. moms (5 000 kr/st). Han tar ut ett kylskåp från lagret att användas i utbildningsverksamheten för den momsfria skolan, dvs. i en verksamhet som Anders själv är momsbefriad för. Ska korrigeringsregler tillämpas?

- a) Ja.
- b) Nej.

## Svar

Rätt svar b). Här är det inte fråga om en förändrad användning, utan om att en vara helt flyttas från momspliktig till momsfri del av en verksamhet. Anders företag ska således uttagsbeskattas med 1 250 kronor som utgående moms ( $5\,000\text{ kr} \times 25\% = 1\,250\text{ kr}$ ), varför jämningsreglerna får träda tillbaka som beskattningsåtgärd till förmån för uttagsbeskattningsinstitutet. Dessutom är det fråga om en omsättningstillgång, varför jämningsreglerna saknar relevans redan av den anledningen.

För att jämningsreglerna skulle ha aktualiserats, skulle det dels ha varit fråga om en anläggningstillgång, dels om att nyttjandet av den hade övergått successivt från momspliktig del av verksamheten till den momsfria delen av verksamheten.

## Frågorna 95-97

95. Fastighetsägande företaget AB Företagshuset är frivilligt skattskyldigt till moms för uthyrning av en rörelselokal till en hyresgäst (förstahandshyresgäst) som upplåter lokalen till en momsskyldig andrahandshyresgäst. Den sistnämnde – för vars inflyttning fastighetsägaren lade ned stora ombyggnadskostnader och lyfte ingående moms på dem – flyttar inom 10 år från frivilliga skattskyldighetens inträde för de båda förstnämnda ut från lokalen, för att bereda plats åt en tandläkare som flyttar in. Eftersom tandläkarens verksamhet är momsfri utlöses en jämningskyldighet beträffande avdragen ingående moms, men hos vem då?

- a) Förstahandshyresgästen, eftersom det är denne och andrahandshyresgästerna som kommit överens om den förändrade användningen av lokalen.
- b) Fastighetsägaren oavsett vem förändringen beror på.



## Svar

Rätt svar b). Fastighetsägaren drabbas av jämkningsskyldigheten, eftersom denne tillfört fastigheten ombyggnationen och dragit momsen. Hade det varit fråga om att hyresgästen tillfört fastigheten ombyggnationen och dragit momsen hade hyresgästen drabbats av skyldigheten att jämka ingående momsen, men då hade fastighetsägaren kunnat överta jämkningsskyldigheten, om hyresgästen hade flyttat utan att överlåta hyreskontraktet på annan. Sådant övertagande hade dock inte gått att åstadkomma här, om hyresgästen hade bekostat ombyggnationen och dragit momsen, då tandläkaren flyttar in och övertar hyresrätten. Att tandläkaren har en momsfri verksamhet är också den jämkningsgrundande faktorn. Förändrad användning är i detta sammanhang att lokalen inte längre används i en momsskyldig verksamhet hos hyresgästen.

96. Ägaren till AB Företagshuset är omfattas själv av frivillig skattskyldighet till moms för en fastighet och avser att överlåta den till sitt företag för en miljon kronor eller helt enkelt skänka den till företaget. Vad gäller beträffande jämkningsskyldighet avseende avdragen ingående moms, om någon av åtgärderna sker inom tidsgränsen för jämkning?

- a) Ingen skillnad. Jämkning ska ske i båda fallen.
- b) I försäljningsfallet blir det jämkningsskyldighet, men inte i gåvofallet.



## Svar

Rätt svar a). Jämkning av ingående moms kan ske exempelvis på grund av en avyttring av en fastighet, och avyttring omfattar såväl onerösa fång (köp, byte eller jämförlig rättshandling) som benefika fång (gåva).

97. Anders vill ta upp frågan i exempel 65 igen, och nu på följande sätt. Om han bildar ett bolag som köper hans villa och hyr ut den till Anders momsskyldiga verksamhet (Anders företag/enskilda firma), så måste ju det bolaget kunna registrera sig frivilligt till moms för lokaluthyrning och lyfta moms på tapetinköp etc. Rätt eller fel?

- a) Rätt.
- b) Fel.





**Svar**

Rätt svar b). Påståendet är fel. Det är alltså fråga om stadigvarande bostad. Frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML är inte möjlig, eftersom uthyrningen avser stadigvarande bostad (se 3 kap. 3 § andra st. andra men. ML). Även om Anders till åtminstone någon del förhyr och använder bolagets villa i sin moms skyldiga verksamhet, blir således konsekvensen densamma som när avdragsförbudet för ingående moms på förvärv hänförligt till stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § första st. 1 ML tillämpas i andra fall. Varken Anders eller fastighetsägande bolag kan lyfta någon moms avseende ytor som utgör stadigvarande bostad. Även i detta fall måste en särskild kontorsdel inrättas, så att den delen av villan inte har karaktären av stadigvarande bostad. Annars är det inte möjligt att dra ingående moms på tapetinköp etc. avseende den delen av villan heller.

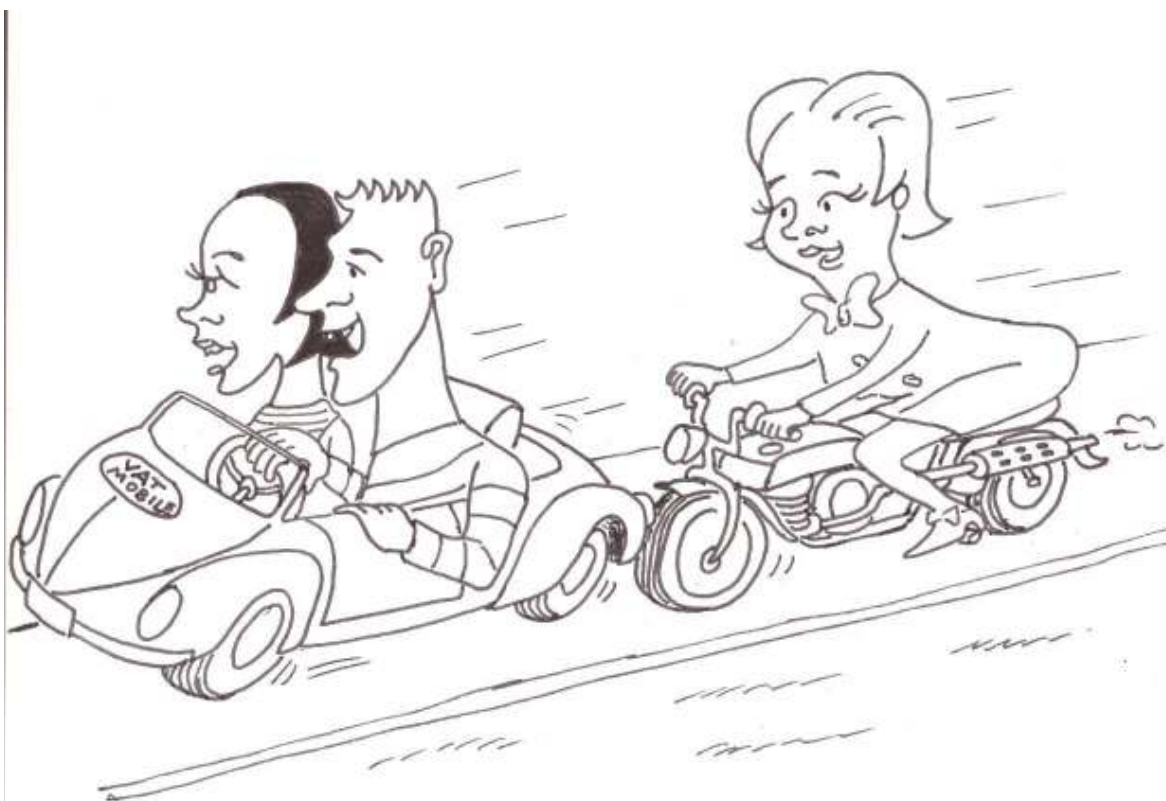
### Särskilt om moms och personbilar och motorcyklar

De särskilda regler som berör avdragsrätt för ingående moms och uttagmoms återfinns i 8 kap. 15 och 16 §§ respektive 2 kap. 5 § första st. 3 och andra st. ML. De ska läsas i förhållande till de allmänna bestämmelserna om avdragsrätt och omsättning, och området är svårtillämpat. Detta schema gör förhoppningsvis det hela enklare:

Typ av verksamheter	Fordonet används för: persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna el. 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).

## Frågorna 98-102



Olle står kvar och "pumpar cyklar" (i fråga 61), medan Elsa, Lisa och Anders i bokens avslutande fem frågor (98-102) roar sig med personbilar och motorcyklar. Hur fungerar momsreglerna avseende motorcyklar och personbilar är frågeställningen i frågorna 98-102.

98. Elsa och Lisas handelsbolag hyr en personbil som används i det momsskyldiga företaget. Hur stor del av momsen på hyresersättningen får handelsbolaget lyfta?

- a) 0%.
- b) 50%.
- c) 100%.

**Svar**

Rätt svar b). Se kategorin verksamhet längst till höger i schemat ovan i detta avsnitt.

99. Anders förhyr också personbil till aktiviteten med undervisning på uppdrag av den momsbefriade skolan. Hur stor del av momsen på hyresersättningen får Anders lyfta?

- a) 0%.
- b) 50%.
- c) 100%.

### Svar

Rätt svar a). Anders är inte momsskyldig i den delen av sin verksamhet och ingen avdragsrätt uppkommer överhuvudtaget. Det spelar ingen roll om det handlar om bilar eller annat.

100. Körskolan Ta't lugnt ska utrangera en av sina motorcyklar och skänker den till den motorcykelintresserade Elsa. Ska beskattning ske momsmässigt?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar a). Det är fråga om kategorin av verksamheter längst till vänster i schemat ovan i detta avsnitt, och sålunda ska uttagmoms om 20 % på bruttovärdet eller 25 % på ett värde exkl. moms redovisas.

101. Anders köper nu en personbil till sin momsskyldiga utbildningsverksamhet. Kan han lyfta momsen på priset?

- a) Ja.
- b) Nej.

### Svar

Rätt svar b). Se kategorin verksamhet längst till höger i schemat ovan i detta avsnitt. Även om Anders till skillnad från i fråga 99 köper bilen för att använda den i sin momsskyldiga verksamhet tillhör den kategori företag som omfattas av avdragsförbud för ingående moms på inköp av personbilar (och motorcyklar). Hade Anders förhyrt personbilen till denna del av sin verksamhet, hade han dock fått göra avdrag för 50 % av den ingående moms på hyran.

102. Anders tankar den inköpta personbilen och undrar om han får lyfta momsen på bensinen?

- a) Ja, det får han.
- b) Nej, det får han inte.

### Svar

Rätt svar a). Driftkostnadsmomsen är avdragsgill fullt ut, och det räcker med att bilen används endast till viss del i den momsskyldiga delen av verksamheten. Full avdragsrätt gäller således i detta hänseende, medan avdragsförbud gäller för inköpet av bilen för denna kategori företag.

## Källförteckning

### Offentligt tryck

#### *Regeringens propositioner:*

- Prop. 1994/95:57 – Ny mervärdesskattelag, s. 98, 99 och 100  
 Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m., s. 33  
 Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar, s. 102  
 Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning, s. 39 och 101  
 Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet, s. 39  
 Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014, s. 52 och 123  
 Prop. 2013/14:16 – Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import, s. 97 och 98  
 Prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 101 och 102  
 Prop. 2015/16:19 – Vissa frågor på området för indirekta skatter, s. 99  
 Prop. 2015/16:79 – En ny tulllag, s. 98

#### *Statens offentliga utredningar*

- SOU 2002:74 (Del 1 och 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, s. 39  
 SOU 2008:80 (Del 1 och 2) – Beskattningsstidpunkten för näringsverksamhet, s. 39

#### *SKV:s ställningstaganden*

- SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805591-09/111, s. 39  
 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, s. 99

### EU-källor

#### *Primärrätt*

- Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), s. 12, 13, 24 och 96

#### *Sekundärrätt*

- Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen), s. 97 och 100  
 Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), s. 12, 13, 24, 25, 28, 29, 32, 33, 35-39, 53, 60, 66, 98-101, 112, 115 och 122  
 Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen), s. 12, 31, 102 och 108

### Rättsfall

#### *EU-domstolen*

- 268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 33

#### *HFD*

- RÅ 1986 ref. 178, s. 108

### Litteratur

- Björn Forssén, IMPAKT – Momsnyckeln: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018, s. 5  
 Björn Forssén, Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare. Melker Förlag. Laholm 2018, s. 5