

(5111LVT) Vad gäller om tjänst tillhandahålls till eller från annat EU-land eller tredje land?

Tjänster och moms i samband med internationella affärer är komplicerat och bestämmelserna angående om en omsättning av tjänst sker inom eller utom landet återfinns i 5 kap. 1 § och 4-19 §§ samt, ang. resetjänster, i 9 b kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200). Här berörs enbart något om de båda huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML samt översiktligt vad som gäller beträffande skyldighet att lämna periodisk sammanställning, vilket kan gälla omsättning av tjänster till annat EU-land (och således inte enbart omsättning av varor till annat EU-land).

Tjänst till eller från annat EU-land eller tredje land (TL) och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst [5 kap. 5 § ML; artikel 44 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)]

- Beträffande skattepliktig 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 stycket ML). Nollbeskattning sker således avseende sådan omsättning av tjänst. Enligt 11 kap. 8 § 13 ML ska av kontrollskäl en faktura som utfärdas ”när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten” innehålla uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” – jfr 4500LVT (se nedan under särskild rubrik).
- En beskattningsbar person etablerad i Sverige beräknar och redovisar svensk utgående moms på förvärv av en skattepliktig tjänst som avses i nämnda huvudregeln 5 kap. 5 § ML **från** en utländsk beskattningsbar person. 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 stycket 2 och 5 kap. 5 § första stycket ML).

Företaget får dra beräknad och redovisad utgående moms på förvärv från utlandet såsom ingående moms i den mån det har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet. Det innebär att redovisningen av förvärvsmomsen enbart leder till en beskattningseffekt om företagets verksamhet inte fullt ut består i att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar, utan utgör en blandad verksamhet.

[På samma sätt som gäller för unionsinterna förvärv bör i förevarande fall företaget få dra ingående moms och beräknad utgående moms i en och samma momsdeklaration – jfr 4210LVT (se nedan under särskild rubrik).]

- 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, om den utländska beskattningsbara personen har debiterat sitt lands VAT eller goods and services tax (GST) på priset för förvärvade tjänsten. Annars blir sådan VAT eller GST en del av kostnaderna hos det svenska företaget [se 16 kap. 1 och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)].

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

- En skattepliktig tjänst som tillhandahålls **till** 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 stycket 1-9 ML (Regeringens proposition 2009/10:15 s. 119 och Regeringens proposition 2013/14:224 s. 133).
- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första stycket 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 omsätta 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 stycket 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, enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna

Den som är momsregistrerad eller registreringskyldig ska lämna en periodisk sammanställning (PS) över följande uppgifter.

- Värdet av varor som vederbörande säljer med nollbeskattning till företag i andra EU-länder, när varan transporteras från Sverige till ett annat EU-land och köparen har uppgett sitt VAT-nummer.
- Värdet av tjänster som vederbörande säljer med nollbeskattning enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) när köparen har uppgett sitt VAT-nummer.
- Värdet av vidareförsäljning av varor vid så kallad trepartshandel inom EU.
- Värdet av varor som vederbörande överför från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som denne bedriver i ett annat EU-land. För vissa varuöverföringar ska dock inte någon uppgift lämnas i en PS – jfr 4111LVT (se nedan under särskild rubrik).

En PS ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.

[Se 35 kap. 2 § första stycket och 3 § första och andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) och Regeringens proposition 2010/11:165 Del 2 s. 841. Jfr även www.skatteverket.se]

Övrigt

Kom ihåg:

- Att befrielse från skyldighet att redovisa och erlagga utgående moms på grund av att omsättning sker till utlandet ska anges med hänvisning till lagrum i ML, till bestämmelse i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) eller till 'annan uppgift' i fakturan (jfr 11 kap. 8 § 12 ML).
- Att redovisning av tillhandahållande av tjänst till utlandet kan innehålla omsättning av momsfri karaktär (okvalificerat undantag från momsplikt) som medför problem med blandad verksamhet och begränsning av avdragsrätten för ingående moms på förvärv i företaget. Annars medför omsättning till utlandet för vilken utgående moms inte ska redovisas (dvs. som nollbeskattas) så kallad återbetalningsrätt, om den är av skattepliktigt karaktär eller kvalificerat undantagen från momsplikt.

(4500LVT) Uppfyller företagets utfakturerings eller mottagna fakturors formaliakraven i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)?

De särskilda mervärdesskatterättsliga kraven på fakturans (eller annat underlags) innehåll enligt nedan gäller utöver kraven i bokföringslagen (1999:1078). Kontrollera alltid med aktuell lagtext, så att det inte har skett något tillägg eller ändring ang. dessa krav.

OBS! De särskilda kraven i 11 kap. ML angående utfärdande av faktura föreligger inte för vissa omsättningar, nämligen beträffande omsättningar som avses i:

- 3 kap. 2 § ML (undantag från momsplikt på fastighetsområdet);
- 3 kap. 4 § ML (undantag från momsplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg);
- 3 kap. 8 § ML (undantag från momsplikt för utbildning);

- 3 kap. 9 § ML (undantag från momsplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel);
 - 3 kap. 10 § ML (undantag från momsplikt för försäkringstjänster);
 - 3 kap. 11 § ML (undantag från momsplikt inom kulturområdet);
 - 3 kap. 11 a § ML (undantag från momsplikt inom idrottsområdet);
 - 3 kap. 19 § första stycket 1 ML (undantag från momsplikt för tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter, om undantag från momsplikt inom massmedieområdet gäller för dem enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML);
 - 3 kap. 20 § ML (undantag från momsplikt för omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag);
 - 3 kap. 23 § 2 ML (undantag från momsplikt för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning);
 - 3 kap. 23 § 3 ML (undantag från momsplikt för omsättning av modersmjölk, blod eller organ från människor);
 - 3 kap. 23 § 5 ML (undantag från momsplikt för lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel);
 - 3 kap. 23 a § ML (undantag från momsplikt för vissa interna tjänster); eller
 - 5 kap. 9 § första stycket jämfört med 5 kap. 1 § första stycket ML (tjänst avseende personbefordran* anses omsatt utomlands).
- [Jfr 11 kap. 2 § ML]

* *Personbefordran* innebär endast tillhandahållande av en persontransporttjänst. En *resetjänst* som tillhandahålls en resenär av en resebyrå omfattas av vinstmarginalsystemet i 9 b kap. ML, och innebär att mer än bara personbefordran tillhandahålls. En resetjänst omfattas av de särskilda kraven i 11 kap. ML angående utfärdande av faktura – jfr nedan 11 kap. 8 § 15 ML.

Huvudregeln om fakturas innehåll i 11 kap. 8 § ML

Faktureringskyldigheten enligt ML innebär att näringsidkaren ska säkerställa att ett underlag utfärdas enligt innehållskraven i 11 kap. 8 § ML, som närmast motsvaras av artikel 226 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Sålunda anges i 11 kap. 8 § ML att en faktura ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,

9. tillämpad mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. när faktura utfärdas av köparen enligt 4 §, uppgiften självfakturering,
12. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,
13. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften omvärd betalningsskyldighet,
14. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
15. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap., uppgiften vinstmarginalbeskattning för resebyråer,
16. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap., den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,
 - b) vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller
 - c) vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.

För övrigt får nämnas att det i 11 kap. 8 a § ML anges, att uppgifterna i 11 kap. 8 § 8, 9, och 10 får utelämnas i fakturan om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (s.k. omvärd skattskyldighet). Då ska fakturan i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i 11 kap. 8 § 6 ML.

Förutsättningar för och innehållskrav i förenklad 'faktura' enligt 11 kap. 9 § ML

I enlighet med artikel 226b i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) får, enligt 11 kap. 9 § första stycket ML, bestämmelserna i 11 kap. 8 § ML om fakturors innehåll frångås och en förenklad faktura utfärdas, om

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 4 000 kronor inklusive mervärdesskatt,
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 8 §, eller
3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 10 § tredje stycket.

Enligt 11 kap. 9 § andra stycket ML gäller inte första stycket i lagrummet omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § eller 5 kap. 2 § första stycket 4. Det gäller inte heller

1. om
 - a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person, eller en sådan beskattningsbar person som enligt 1 kap. 2 § fjärde stycket likställs med en utländsk beskattningsbar person, och
 - b) köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, eller
2. om 13 § första stycket är tillämpligt.

Enligt 11 kap. 9 § tredje stycket ML ska en förenklad faktura alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,

3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits,
4. den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna, och
5. om fakturan är en sådan kreditnota som avses i första stycket 3, en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

Särskilt ang. fall av skattebefrielse på grund av låg omsättning

9 a § För övrigt får nämnas att 11 kap. 9 a § ML anger att om en omsättning omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ML ska mervärdesskatt inte anges i fakturan.

Övrigt

Bedöm utifrån bestämmelserna om fakturans innehåll i 11 kap. ML huruvida företaget på grund av kundens eller leverantörens status, m.m. anser att utfärdade eller mottagna underlag uppfyller mervärdesskattelagens krav i förevarande hänseende. Är det tveksamt huruvida formaliakraven är uppfyllda, bör ett detaljerat studium ske beträffande dessa och rättelse företas av företagets fakturor omgående och om fel åvilar leverantören/-erna bör kontakt tas med dem omgående med begäran om rättelse och att ersättningsfakturor utfärdas till företaget.

(4210LVT) Vad gäller i huvudsak vid införsel av varor från utlandet?

Varuinförsel från annat EU-land – unionsinternt förvärv (UIF)

Om köparen (K) är en beskattningsbar person etablerad i Sverige vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, nollbeskattas säljarens (S) omsättning i det andra inblandade EU-landet. K gör UIF i Sverige, och beräknar och redovisar svensk utgående moms här [1 kap. 2 § första stycket 5 och 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)].

- K kan åberopa sitt svenska momsregistreringsnummer (VAT-nummer), så att utländske leverantören (S) kan ange det i fakturan och underlåta momsdebitering. [Det tidigare formella krav som förelåg avseende EU-handel med varor, av innebörd att VAT-numret skulle åberopas, gäller inte sedan 2016 (enligt SFS 2015:888), men det är lämpligt att åberopa det i bevishänseende.]

Vidare gäller att K har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K ska betala på sitt UIF, om K har gjort sitt UIF i en verksamhet där K gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra stycket och 3 § första stycket och 10 kap.11 § första stycket ML). K får då i en och samma momsdeklaration dra som ingående moms ett belopp motsvarande den beräknade och däri redovisade utgående momsen (Regeringens proposition 1994/95:57 s. 79).

Om K:s verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt, uppstår inte någon beskattningseffekt avseende K:s UIF (beräknad utgående moms – en motsvarande ingående moms=0). En beskattningseffekt uppkommer endast om K:s verksamhet är en blandad verksamhet, dvs. om K i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. K:s avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms får då normalt sett bestämmas enligt fördelningsgrunderna

för blandad verksamhet i 8 kap. 13 § första stycket ML – jfr 2201LVT (se nedan under särskild rubrik).

Varuinförsel från plats utanför EU (tredje land) – import

Om en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (tredje land) 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 stycket 6 och 19 §§ ML). Från och med 2015 att ”importmoms” tas ut av Skatteverket för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltså är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

Här ska bara nämnas något om avdrags- eller återbetalningsrätt för ett belopp motsvarande ”importmoms”:

- Ingående skatt utgörs också av ”importmoms”, enligt 8 kap. 2 § fjärde stycket 4 ML.
- Om importören har gjort importen i sin verksamhet och denne däri gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har vederbörande avdrags- eller återbetalningsrätt som för ingående moms för ett belopp motsvarande ”importmomsen” (8 kap. 3 § första stycket och 10 kap.11 § första stycket ML). En beskattningseffekt uppstår enbart för importören om denne har en blandad verksamhet, dvs. om vederbörande i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.
- Om importören är momsregistrerad i Sverige, får denne – i den mån verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt – dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen”, och det får ske i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken ”importmomsen” (utgående moms) ska redovisas (13 kap. 23 § första stycket ML). Det gäller från och med 2015 på grund av att numera – som nämnts – ”importmoms” tas ut av Skatteverket för dem som är momsregistrerade här (Regeringens proposition 2013/14:16 s. 19).
- För import i andra fall är dock beskattningsmyndigheten alltså Tullverket. Då gäller att importören får dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen” under samma villkor och i den mån som nyss sagts, men först i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för importen av varan (13 kap. 23 § andra stycket ML).

(2201LVT) Blandad verksamhet, leverans av varor och enbart generella momssatsen (25 %) – vad gäller?

Företaget måste enligt 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200) dela upp underlaget för prissättning:

- med hänsyn till skattepliktig respektive momsfri karaktär på levererade varor (blandad verksamhet).

I annat fall kan Skatteverket skönsmässigt göra en annan uppskattning av företagets beskattningsunderlag för moms.

Endast om varorna som levereras inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras i nämnda hänseende.

I en blandad verksamhet, dvs. företagets verksamhet utgörs inte bara av skattepliktig och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning utan också av från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster, gäller följande avdragsmässigt.

- Företaget har enbart rätt att lyfta av den ingående momsen på förvärv i verksamheten i den mån förvärven kan hänföras till företagets produktion av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av skattepliktig karaktär (avdragsrätt) eller av leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (återbetalningsrätt).
- Företaget har inte sådan rätt till momsavlyft i den mån förvärven kan hänföras till produktionen av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av momsfri karaktär (s.k. okvalificerade undantag från skatteplikt). **Kom ihåg att sådan avdragsbegränsande omsättning av momsfri karaktär också kan finnas med i redovisning av omsättning till utlandet.**
- Om det förekommer gemensamma förvärv i den blandade verksamheten, får avdragsrätten för ingående moms fördelas efter skälig grund (8 kap. 13 § ML). Fördelningsnyckeln kan bestå av relationen skattepliktig omsättning i förhållande till total omsättning eller av hur mycket arbetstid som läggs ned i den skattepliktiga verksamhetsgrenen i förhållande till vad som läggs med totalt sett, dvs. beträffande produktionen av både skattepliktiga och momsfria varuleveranser/tjänstetillhandahållanden.
[Ang. fördelningsnyckel vid fastighetsupplåtelse, se även, nedan under särskild rubrik, 2400LVT.]
- Om fördelningen faller ut på så sätt att de gemensamma förvärven till mer än 95 % kan anses hänförliga till den skattepliktiga verksamhetsgrenen, får ingående momsen på dem dras till fullo av företaget (8 kap. 14 § första stycket 1 ML).
- Om den skattepliktiga omsättningen är mer än 95 % av den totala omsättningen, får hela ingående momsen dras på visst förvärv eller import som inte överstiger 1 000 kr (8 kap. 14 § första stycket 2 ML).

Endast om varorna/tjänsterna som produceras av företaget i fall av blandad verksamhet inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras såtillvida att verksamheten antingen anses helt avdragsberättigande eller inte berättigar alls till avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten.

(2400LVT) Företaget äger eller hyr verksamhetslokaler – vad gäller? Problem med blandad verksamhet

Företaget äger verksamhetslokalerna – problem med blandad verksamhet

Om företaget bedriver sin verksamhet i egen fastighet, måste det som fastighetsägare undersöka om det – ersättningsfritt eller mot ersättning – delar fastigheten/lokal däri med annan (upplåtelse).

Företagets upplåtelse av fastigheten antas vara en sådan som inte omfattas av obligatorisk skattskyldighet. I förevarande fall antas således att det inte är fråga om upplåtelse av rum för övernattning i hotellrörelse eller liknande, upplåtelse av campingplatser, parkeringsplatser etc. eller upplåtelse (eller överlåtelse) av verksamhetstillbehör etc. [jfr 3 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)].

Företaget är inte skattskyldigt till mervärdesskatt för fastighetsupplåtelsen. Möjlighet att lyfta av ingående moms på förvärv hänförliga till upplåtelsen föreligger inte.

Frivillig skattskyldighet kan medges för upplåtelse av fastighetsägaren, en förstahandshyresgäst eller en andrahandshyresgäst, förutsatt att vederbörandes hyresgäst i sin tur stadigvarande använder lokalen i verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt för denne.

Om företaget har annan skattskyldig verksamhet, men inte tillämpar s.k. frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för upplåtelse av sin fastighet, föreligger problematiken med blandad verksamhet (se nedan under särskild rubrik).

Företaget hyr i stället verksamhetslokalerna – problem med blandad verksamhet

Företagets hyresvärd måste tillämpa s.k. frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för uthyrningen av lokalen som företaget förhyr, för att det ska vara formellt riktigt att hyresavin innehåller momsdebitering på hyran. Om det skulle visa sig att så inte är fallet, kan företaget uppmärksamma hyresvärden på att denne måste tillämpa frivillig skattskyldighet för att företaget ska kunna lyfta ingående moms på den hyra företaget erlägger till hyresvärden.

Företaget måste undersöka om det – ersättningsfritt eller mot ersättning – delar förhyrd fastighet/lokal med annan (vidareupplåtelse).

Om företaget vidareupplåter fastigheten/lokalen genom att dela den med annan och inte tillämpar frivillig skattskyldighet, men har verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt, föreligger problematiken med blandad verksamhet (se nedan under särskild rubrik).

Blandad verksamhet – problem avdragsmässigt

I en blandad verksamhet, dvs. företagets verksamhet utgörs inte bara av skattepliktig och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning utan också av från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster, gäller följande avdragsmässigt.

- Företaget har enbart rätt att lyfta av den ingående momsen på förvärv i verksamheten i den mån förvärven kan hänföras till företagets produktion av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av skattepliktig karaktär (avdragsrätt) eller av leverans av

varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (återbetalningsrätt).

- Företaget har inte sådan rätt till momsavlyft i den mån förvärven kan hänföras till produktionen av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av momsfri karaktär (s.k. okvalificerade undantag från skatteplikt). **Kom ihåg att sådan avdragsbegränsande omsättning av momsfri karaktär också kan finnas med i redovisning av omsättning till utlandet.**
- Om det förekommer gemensamma förvärv i den blandade verksamheten, får avdragsrätten för ingående moms fördelas efter skälig grund (8 kap. 13 § ML). Fördelningsnyckeln kan bestå av relationen skattepliktig omsättning i förhållande till total omsättning eller av hur mycket arbetstid som läggs ned i den skattepliktiga verksamhetsgrenen i förhållande till vad som läggs med totalt sett, dvs. beträffande produktionen av både skattepliktiga och momsfria varuleveranser/tjänstetillhandahållanden. Det vanligaste vid blandad verksamhet i samband med fastighetsupplåtelse är emellertid att lokalytan får fungera som fördelningsnyckel beträffande avdragsrätten för ingående moms. Vid t.ex. nybyggnation är byggnadsvolymen också lämplig som fördelningsnyckel. Om dessa fördelningsnycklar används, bör det underlätta för företaget vid en granskning från Skatteverkets sida.
- Om fördelningen faller ut på så sätt att de gemensamma förvärven till mer än 95 % kan anses hänförliga till den skattepliktiga verksamhetsgrenen, får ingående momsen på dem dras till fullo av företaget (8 kap. 14 § första stycket 1 ML).
- Om den skattepliktiga omsättningen är mer än 95 % av den totala omsättningen, får hela ingående momsen dras på visst förvärv eller import som inte överstiger 1 000 kr (8 kap. 14 § första stycket 2 ML).

Endast om varorna/tjänsterna som produceras av företaget i fall av blandad verksamhet inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras såtillvida att verksamheten antingen anses helt avdragsberättigande eller inte berättigar alls till avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten.

(4111LVT) Vad gäller om levereras av varor sker till annat EU-land än Sverige?

Varuleveransen till det andra EU-landet omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200) [Det föreligger inte något krav på identitet mellan EU-land dit varan fraktas och EU-land där kunden är momsregistrerad.]

Kundens VAT-nummer i det andra EU-landet *kan* anges i fakturan till denne. Sedan 2016 är det (enligt SFS 2015:888) dock inte längre något krav på att ange VAT-numret i fakturan vid EU-handel med varor, men det kan vara bra att göra så i bevishänseende. Nollbeskattning sker således enligt 3 kap. 30 a § ML avseende omsättningen till det andra EU-landet av den annars skattepliktiga varan. Nämda lagrum ska av kontrollskäl anges i fakturan, vilket följer av 11 kap. 8 § 4 ML som anger att faktura som utfärdas ska innehålla ”kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en

unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §” – jfr 4500LVT (se ovan under särskild rubrik).

Företagets befrielse från skyldighet att redovisa och erlägga utgående moms på grund av att omsättning sker till utlandet ska anges med hänvisning till lagrum i mervärdesskattelagen (1994:200), till bestämmelse i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) eller till ’annan uppgift’ i fakturan (jfr 11 kap. 8 § 12 ML).

Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna

Den som är momsregistrerad eller registreringskyldig ska lämna en periodisk sammanställning (PS) över följande uppgifter.

- Värdet av varor som vederbörande säljer med nollbeskattning till företag i andra EU-länder, när varan transporteras från Sverige till ett annat EU-land och köparen har uppgett sitt VAT-nummer.
- Värdet av tjänster som vederbörande säljer med nollbeskattning enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) när köparen har uppgett sitt VAT-nummer.
- Värdet av vidareförsäljning av varor vid så kallad trepartshandel inom EU.
- Värdet av varor som vederbörande överför från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som denne bedriver i ett annat EU-land. Enligt Skatteverket ska dock inte någon uppgift lämnas i en PS avseende följande varuöverföringar:
 - När en vara ska omsättas ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd från ett EU-land till ett annat EU-land.
 - När arbete på en överförd vara ska utföras i ett annat EU-land och varan därefter ska sändas tillbaka till den i Sverige som har överfört varan (den utförda tjänsten ska förvärvsbeskattas i Sverige).
 - När en vara ska användas tillfälligt i det andra EU-landet i samband med omsättning av tjänst, eller i högst två år.
 - När en vara överförs för omsättning i ett annat EU-land och där anses vara en nollbeskattad försäljning till ett annat EU-land eller export. För att villkoret ska vara uppfyllt måste köparen vara känd vid tidpunkten för överföringen.
 - När en vara transporteras till ett annat EU-land och den svenske säljaren ska betala moms i detta EU-land enligt reglerna om distansförsäljning. Den svenske säljaren ska då momsregistrera sig i det andra EU-landet.
 - När en vara levereras i ett annat EU-land för montering eller installation.
 - När gas, el, värme eller kyla överförs genom distributionsnät till ett fast etableringsställe i ett annat EU-land.

En PS ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.

[Se 35 kap. 2 § första stycket och 3 § första och andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) och Regeringens proposition 2010/11:165 Del 2 s. 841. Jfr även www.skatteverket.se]

Övrigt

Kom ihåg:

- Att redovisning av varuleverans till utlandet kan innehålla omsättning av momsfri karaktär (okvalificerat undantag från momsplikt) som medför problem med blandad verksamhet och begränsning av avdragsrätten för ingående moms på förvärv i företaget. I annat fall medför omsättning till utlandet för vilken utgående moms inte ska redovisas (dvs. som nollbeskattas) så kallad återbetalningsrätt, om den är av skattepliktig karaktär eller kvalificerat undantagen från momsplikt.