

C. IMPAKT – introduktion till mervärdesskatten

IMPAKT står för *Inkomstskatt*, *Mervärdesskatt*, *Punktskatt*, *Arbetsgivaravgifter*, *Källskatt* och *Tull*. Förkortningen ger läsaren ett enkelt kom-ihåg avseende huvuddelen av de materiella skatter och avgifter som ingår i det svenska skattesystemet. På åtta sidor ges här en översiktlig introduktion till mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Mervärdesskatten (momsen) – *M* – styrs av EU-rätten på området, främst av mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Denna introduktion ger stöd för studier och undervisning i mervärdesskatterätt åt studenter och lärare. De e-böcker som jag hittills har publicerat i min IMPAKT-serie är:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*
- *IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet* (med PM A-F)

Den 1 januari 2019 infördes, genom SFS 2018:1333, särskilda regler i ML om vouchrar, vilka jag behandlar i *Vouchrar i momshänseende*. I *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter* tar jag upp mer om de förfarandemässiga reglerna, bl.a. om lämnande av mervärdesskattedeclaration. För info om bl.a. mina ovan nämnda böcker: se www.forssen.com

Innehåll

s. 2-4, Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter

- s. 2, Schematisk beskrivning av hur skyldigheterna och rättigheterna hänger ihop i ML, med kommentarer
- s. 3, Exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop
- s. 4, Sammansatta tillhandahållanden, schematiskt om
- s. 4, Blandad verksamhet, schematiskt om
- s. 4, HIJ-modellen för bestämning av avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet

s. 5 och 6, ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT

- s. 5, Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats
- s. 6, Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt

s. 7, Strukturering av regler om moms och internationella affärer

- Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands
- Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§
- Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

s. 8, Vissa frågor om moms

- Särskilt om fastighetsområdet, strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd
- Bestämmelse om omsättningsland resp. särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, särskilt om (schematiskt)
- Personbilar och motorcyklar, särskilt om (schematiskt)

EU:s 28 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)

[I en folkomröstning i Storbritannien den 23 juni 2016 röstade britterna för utträde ur EU (jfr uttrycket *Brexit*), och Storbritanniens utträde ur EU är tänkt att ske den 31 januari 2020.]

Stockholm den 30 november 2019

juris doktor Björn Forssén

Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter

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) 4 kap. 1 §		
Omsättning av vara eller tjänst (B) 2 kap.		
Skattepliktig (C) 3 kap. 1 § första st.	Från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) Sit. i 3 kap. enl. 10 kap. 11 §	Från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1) Övriga sit. i 3 kap.
Avdragsrätt för ingående moms (D) 8 kap. 3 § första st.	Återbetalningsrätt för ingående moms (E2) 10 kap. 11 §	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) 8 kap. 9 §		

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).

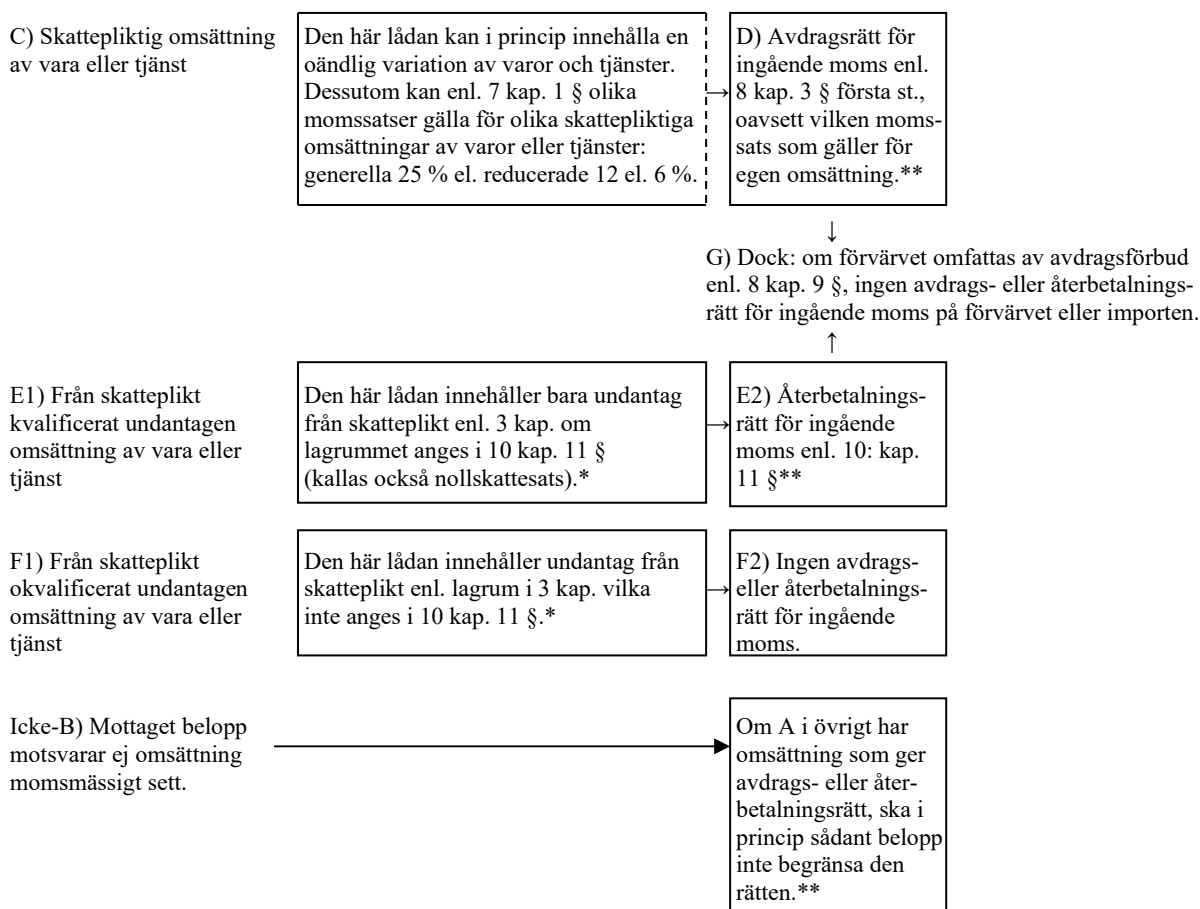
Exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop

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 (enligt 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 [Ej blandad verksamhet om sammansatt transaktion och huvudsaklighet]

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:

HIJ-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 skälig 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.

ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT

Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momsats

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

Omsättning av varor och tjänster i alla former och tillvägagångssätt: **momsats, 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, inkl. 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 spåranslagning 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.). **Momsats 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: **momsats 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 bedrivna egen utbildning som är skattefri enligt c. **Momsats 25 %**.

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

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk: **momsats 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: **momsats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 9 och 10). Personbefordran (utom sådan där resemomentet har en underordnad betydelse – jfr D): **momsats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 12).

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

Kultur och nöjen, m.m.: **momsats 25 %**. Personbefordran med underordnat resemoment, t.ex. tåg inom nöjesfält – jfr C: **momsats 25 %** (7 kap. 1 § första st. jämförd med tredje st. 12). Restaurang- och cateringtjänster: **momsats 12 %**, men 25 % för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra st. 5). Livsmedel: **momsats 12 %**, men 25 % för spritdrycker, vin och starköl och för annat vatten än vatten tappat på flaska eller i behållare avsedd 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: **momsats 12 %**, men 25 % om konstnären arbetar via bolag som äger alstren (7 kap. 1 § andra st. 2). Import av konstverk och samlarföremål enligt vissa KN-nummer samt antikviteter som är mer än 100 år gamla (och som inte är konstverk eller samlarföremål): **momsats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 3). Tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar (7 kap. 1 § tredje st. 6; SFS 2015:748). Bibliotek eller museum som enbart i ringa omfattning understöds av det allmänna (7 kap. 1 § tredje st. 7 och 3 kap. 11 § 2 och 4). Tillträde till och förevisning av djurparker, m.m. (7 kap. 1 § tredje st. 8; 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. 11 och 3 kap. 3 § första st. 10 och 11 a § – jfr b): **momsats 6 %**. Program och kataloger för verksamheter enligt 7 kap. 1 § tredje st. 6, 7, 8 eller 11: **momsats 6 %**, men 25 % om program eller katalog helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och undantag från skatteplikt om de är för egen undantagen verksamhet, t.ex. museum etc. (3 kap. 18 § – jfr d), och inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam – jfr d (3 kap. 18 §) [7 kap. 1 § tredje st. 2]. Böcker, tidningar etc.: **momsats 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): **momsats 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: **momsats 6 %**, men undantag för omsättning av varan vid vård – jfr c (3 kap. 4 §) [7 kap. 1 § tredje st. 4]. Elektroniska publikationer: **momsats 6 %**, men 25 % om helt eller huvudsakligen reklamprodukt eller helt eller huvudsakligen bestående av rörlig bild eller hörbar musik [7 kap. 1 § tredje st. 5; SFS 2019:261].

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

Under a-d anges, begränsat till 2-24 §§ i 3 kap. resp. 2 kap. 1 b § ML, var de regler om undantag från skatteplikt resp. undantag från omsättning återfinns, vilka ska avgränsas från exempel på skattepliktiga omsättningar under A-D. Här anges om viss regel utgör okvalificerat eller kvalificerat undantag vid omsättning inom landet (10 kap. 11 § första st. ML) samt om stöd för det ska lämnas i säljarens faktura (11 kap. 2 § första men. ML), när denne omfattas av de särskilda faktureringsreglerna i ML, varvid enbart relevant bestämmelse i ML eller, i förekommande fall, i mervärdesskattedirektivet då anges.

a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

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

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

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

b Undantag på fastighetsområdet

- Huvudregeln på fastighetsområdet är att fastighetsöverlåtelser resp. överlåtelser eller upplåtelser av rättigheter till fastigheter undantas från skatteplikt (3 kap. 2 §): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

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

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

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

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

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

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

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

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

- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 4 ML.

[*Jfr även BB (3 kap. 23 § 1)/D1 (3 kap. 9 § utom tredje st. 2 och 10 §) under Internationella affärer och moms.]

d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott

- Kulturområdet, vissa omsättningar (3 kap. 11 § 1-6): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Massmedieområdet, särskilt angivna omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§): kvalificerade 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 §). Kvalificerat 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): kvalificerat 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 §): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

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

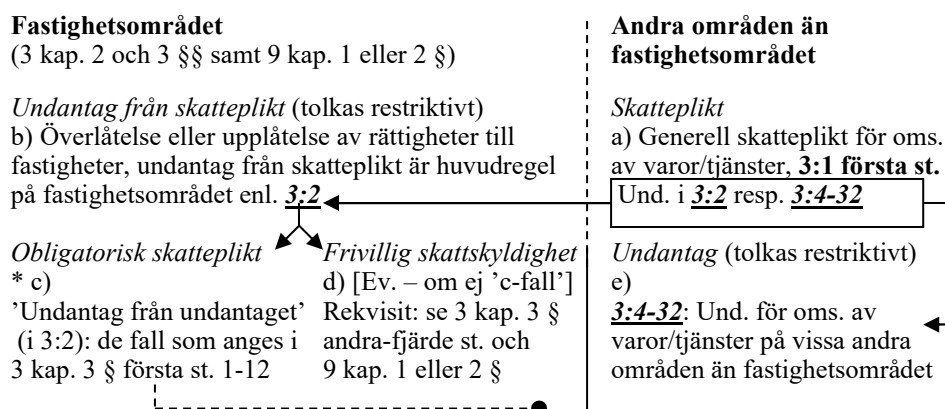
Omsättningen av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej

Vissa frågor om moms

Särskilt om fastighetsområdet, strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd

I förhållande till den generella skatteplikten i 3:1 första st. ML, och de undantag från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet (3:4-32), blir strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd på fastighetsområdet denna:



* OBS! Ett 'undantag från undantaget' utgör en speciell obligatorisk skatteplikt såtillvida att den inte kan undantas som ett tillhandahållande underordnat undantag på andra områden än fastighetsområdet.

[Notera att begreppet *fastighet* enligt 1 kap. 11 § ML 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 rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.]

Bestämmelse om omsättningsland resp. särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, särskilt om (schematiskt)

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 ev. också de s.k. särskilda ordningarna. Följande gäller för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ang. A) 5:16 och ang. 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 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 elektronisk tjänst enligt 5:16 § tredje st.]

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. 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	Tredjelandsordningen	(SE identifieringsstat)

Undantag: Om S redan är momsregistrerad på annan grund i SE (dvs. för annan omsättning än avseende ifrågavarande slag av tjänster), kan S inte tillämpa någon av de särskilda ordningarna, utan tillämpar bara de allmänna reglerna i ML. Fr.o.m. 2019 kan dock en S som är TL-företag tillämpa tredjelandsordningen även om registrering ska ske på annan grund (SFS 2018:1869).

Personbilar och motorcyklar, särskilt om (schematiskt)

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

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