

VAT-Audit med LVT-flödesanalys

Andra upplagan

Björn Forssén



Produkten ingår i plattformen
Pedagogiskt Forum Skatt - PFS
www.forssen.com

VAT-Audit med LVT-flödesanalys: Andra upplagan

© Björn Forssén, Advokatfirman Forssén AB
www.forssen.com

Titel: VAT-Audit med LVT-flödesanalys: Andra upplagan

Förord

VAT-Audit med LVT-flödesanalys: Andra upplagan är en checklista som företag och organisationer kan använda för att strukturera sitt arbete med att strukturera de grundläggande rutiner som berör Mervärdesskatt (moms). Är momssituationen i företaget eller organisationen i fråga stabil eller bör en djupare analys företas?

Efter att ha gått igenom de frågor som uppställs i checklistan i denna bok kan ett PM med en förstudie av de grundläggande rutiner som berör moms upprättas. Med den kan företaget eller organisationen i fråga gå vidare med en fördjupad analys med assistans av skattekonstuler.

Boken/checklistan finns också som ett öppet program på www.forssen.com.

I denna bok används det engelska uttrycket för en undersökning av moms, VAT-Audit, och LVT står för flöden i företaget eller organisationen av: Likvider, Varor och Tjänster. Genom att göra en VAT-Audit med LVT-flödesanalys, det vill säga genom att gå igenom checklistan med frågor och svar i denna bok, kan företaget eller organisationen bedöma om det bör gå vidare med ytterligare analys av behov av att vidta exempelvis följande åtgärder:

- momsregistrering eller justering av verksamhetsbeskrivning hos Skatteverket (SKV) och Bolagsverket;
- begäran om omprövning av redovisning eller överklagande av ett beslut från SKV;
- ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden;
- bevakning av rättsutvecklingen och myndigheters m.fl., framför allt SKV:s, allmänna råd;
- lobbying, t.ex. i samverkan eller samråd med företagets branschorganisation;
- eventuellt lösa problem genom den informella besöksformen, där en dialog inleds med SKV och som avslutas med SKV:s tjänsteanteckningar till företagets arkiv;
- omförhandla och/eller införa momsklausul i kontrakt, förhandla om efterfaktureringsrutiner av moms;
- ändra fakturahanteringsrutiner; och
- mycket annat angående moms.

I inledningen av boken får Du en beskrivning av hur Du kan göra LVT-flödesanalysen.

Jämfört med i första upplagan har i denna andra upplaga tillagts info om de särskilda reglerna om vouchrar som infördes den 1 januari 2019 i mervärdesskattelagen (1994:200). För fördjupning i dessa regler finns min bok Vouchrar i momshänseende.

Stockholm i november 2019

Björn Forssén

Innehåll

Förord, s. 5

Inledning, s. 9

(2100LVT) Schematisk översikt av skyldigheter och rättigheter i ML, s. 10

A. Meny LVT-flödesanalys, s. 12

B. LVT-flödesanalysen, s. 15

2000LVT: **2200LVT-2620LVT**, s. 16-35

3000LVT: **3100LVT-3503LVT**, s. 36-48

4000LVT: **4100LVT-4500LVT**, s. 49-64

5000LVT: **5100LVT-5500LVT**, s. 65-74

6000LVT: **6100LVT-8100LVT**, s. 75-78

2000LVT: 2200LVT-2620LVT, s. 16

■ **2000LVT ÖVERSIKTLIGT OM SKYLDIGHETER OCH RÄTTIGHETER I ML**, s. 16

(2201LVT) Blandad verksamhet, leverans av varor och enbart generella momssatsen (25 %) – vad gäller? s. 17

(2210LVT) Blandad verksamhet, leverans av varor och olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 19

(2220LVT) Oklart om blandad verksamhet resp. varor med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 21

(2301LVT) Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster och enbart generella momssatsen (25 %) – vad gäller? s. 22

(2310LVT) Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster och olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 24

(2320LVT) Oklart om blandad verksamhet resp. tjänster med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 26

(2400LVT) Företaget äger eller hyr verksamhetslokaler – vad gäller? Problem med blandad verksamhet s. 27

(2510LVT) Blandad verksamhet resp. omsättningar som omfattas av olika momssatser – vilka problem uppkommer i den egna verksamheten resp. hos kunden? s. 29

(2520LVT) Sammansatta transaktioner/blandad verksamhet – hur kan problem undvikas eller minskas? s. 31

(2610LVT) Företaget förvärvar varor eller tjänster – vad gäller? s. 33

(2620LVT) Särskilt om förvärv som innebär att ett materiellt ting mottas: har det enbart funktionen som bärare av en rättighet (tjänst) eller utgör det en vara? s. 35

3000LVT: 3100LVT-3503LVT, s. 36

■ 3000LVT **Likvider**, s. 36

- (3100LVT) **Från** vem/vilka uppbär företaget ersättningar? Problem om oklart, s. 37
 (3101LVT) Vad gäller om företaget är avtalspart med den från vilken betalning erhålls (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer? s. 38
 (3200LVT) **Till** vem/vilka betalar företaget ersättningar? Problem om oklart, s. 40
 (3201LVT) Vad gäller om företaget är avtalspart med den till vilken betalning sker (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer? s. 41
 (3301LVT) Vad gäller om uppbyren likvid motsvarar eller inte motsvarar priset för beställd prestation? s. 43
 (3410LVT) Vad gäller om ersättning mottas av företaget innan det utför sin prestation (förskott)? s. 44
 (3420LVT) Vad gäller om ersättningar utbetalas av företaget före mottagande av vara eller tjänst (förskott)? s. 45
 (3430LVT) Vad gäller beträffande ersättning för en voucher? s. 46
 (3501LVT) Välj redovisningsperiod med hänsyn till beskattningsunderlag per beskattningsår, s. 47
 3502LVT Särskilt angående verksamhet med årsomsättning om högst 30 000 kr respektive vilande verksamhet
 (3502LVT) Verksamheten är inte vilande, men beskattningsunderlaget är högst 30 000 kr per beskattningssår, s. 48
 (3503LVT) Verksamheten är vilande, s. 49

4000LVT: 4100LVT-4500LVT, s. 50

■ 4000LVT **Varor**, s. 50

- (4100LVT) **Till** vem/vilka levereras varor? Problem om oklart, s. 51
 (4101LVT) Uttag av varor – vad gäller? s. 52
 4110LVT Leverans av varor till utlandet
 (4111LVT) Vad gäller om levereras av varor sker till annat EU-land än Sverige? s. 53
 (4112LVT) Vad gäller om levereras av varor sker till plats utanför EU, tredje land (export)? s. 55
 (4113LVT) Vissa saker att tänka på om företaget redovisar omsättning till utlandet, s. 56
 (4210LVT) Vad gäller i huvudsak vid införsel av varor från utlandet? s. 57
 (4220LVT) Vad bör göras om okänt från vem/vilka varor förvärvas? s. 59
 (4300LVT) Varor kvittas mot andra prestationer – vad gäller? s. 60
 (4411LVT) Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)? s. 61
 (4420LVT) Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget? s. 62
 (4500LVT) Uppfyller företagets utfakturerings eller mottagna fakturor formaliakraven i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)? s. 63

5000LVT: 5100LVT-5500LVT, s. 66

■ 5000LVT **Tjänster**, s. 66

(5100LVT) Till vem/vilka tillhandahålls tjänster? Problem om oklart, s. 67

(5101LVT) Uttag av tjänster, allmänt och på fastighetsområdet – vad gäller? s. 68

(5111LVT) Vad gäller om tjänst tillhandahålls till eller från annat EU-land eller tredje land? s. 69

(5112LVT=)4113LVT, Vissa saker att tänka på om företaget redovisar omsättning till utlandet, s. 56

(5200LVT) Vad bör göras om okänt från vem/vilka tjänster förvärfas? s. 72

(5300LVT) Tjänster kvittas mot andra prestationer – vad gäller? s. 73

(5411LVT) Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)? s. 74

(5420LVT) Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget? s. 75

(5500LVT=)4500LVT, Uppfyller företagets utfakturerings eller mottagna fakturor formaliakraven i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)? s. 63

6000LVT: 6100LVT-8100LVT, s. 76

■ 6000LVT **Lokaler**, s. 76

■ 7000LVT **Bilar**, s. 76

■ 8000LVT **Representation**, s. 76

(6100LVT) Verksamheten bedrivs i egen fastighet eller hyrda lokaler, vad gäller avdragsmässigt? s. 77

(7100LVT) Vad gäller för personbilar (och motorcyklar) i verksamheten? Översiktlig beskrivning, s. 78

(8100LVT) Vad gäller om avdrag för representation? s. 79

Inledning

Målet är att genomföra en analys av företagets/organisationens situation beträffande mervärdesskatt (moms), en VAT-Audit, genom att göra en **LVT-flödesanalys**, där L, V och T står för flöden i företaget av:

- Likvider
- Varor
- Tjänster

Med genomgången av **A. Meny LVT-flödesanalys** och **B. LVT-flödesanalysen** enligt nedan ska Du ha gjort ett **PM med en förstudie** av företagets momssituation avseende dess grundläggande rutiner.

Vad som kan utgöra problem momsmässigt kan därmed struktureras beträffande:

- dåtid, nutid och framtid.

Företaget kan med stöd av förstudien bedöma om det bör gå vidare med en mera detaljerad analys av behov av åtgärder beträffande exempelvis:

- momsregistrering eller justering av verksamhetsbeskrivning hos Skatteverket (SKV) och Bolagsverket;
- begäran om omprövning av redovisning eller överklagande av ett beslut från SKV;
- ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden;
- bevakning av rättsutvecklingen och myndigheters m.fl., framför allt SKV:s, allmänna råd;
- lobbying, t.ex. i samverkan eller samråd med företagets branschorganisation;
- eventuellt lösa problem genom den informella besöksformen, där en dialog inleds med SKV och som avslutas med SKV:s tjänsteanteckningar till företagets arkiv;
- omförhandla och/eller införa moms klausul i kontrakt, förhandla om efterfaktureringsrutiner av moms;
- ändra fakturahanteringsrutiner; och
- mycket annat angående moms.

Så här kan Du göra LVT-flödesanalysen

- 1) Skriv ut sidorna under A. Utskriften bildar en översikt för den fortsatta genomgången och kan utgöra inledningen i Ditt PM med förstudien av företagets momssituation.
- 2) Välj ut de frågor under A. som Du bedömer är relevanta att gå vidare med under B. för Ditt företag/organisation. Skriv ut svaren till dem under B. Du kan börja med att gå igenom **2100LVT Schematisk översikt av skyldigheter och rättigheter i ML**. 2100LVT återfinns i detta inledningsavsnitt, och utgör en översikt som visar huvuddragen av hur skyldigheter och rättigheter i ML hänger ihop. Den utgör ett stöd att återknyta till vid genomgången av frågorna under 2200LVT-8100LVT, så att Du kan bedöma om Du ska ändra frågorna enligt A. eller notera att det kan finnas ytterligare frågor att gå igenom utöver de som uppställs under A.
- 3) Sätt de utskrivna svaren från B. i LVT-nr-ordning bakom utskriften av menyn (A.). Utskrifterna av menyn (A.) och av svarsalternativen (B.) bildar ett PM som dokumenterar den förstudie som Du har gjort av företagets momssituation avseende dess grundläggande moms rutiner. Om Du använder en mapp med flikar, kan Du märka flikarna 2000LVT, 3000LVT osv., så att respektive kategori av frågor utgör ett kapitel i mappen/PM:et. PM:et med förstudien bildar ett underlag för att Du ska kunna gå igenom med Din konsult i skattefrågor om det finns momsproblem i Ditt företag/organisation.

Vissa förkortningar

EG, Europeiska gemenskaperna (numera enbart EU); EU, Europeiska unionen (eng., European Union) eller unionen
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
 Moms, mervärdesskatt
 SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
 SFS, svensk författningssamling
 VAT, value added tax (mervärdesskatt på eng.)

(2100LVT) Schematisk översikt av skyldigheter och rättigheter i ML

[Översikten visar huvuddragen av hur skyldigheter och rättigheter i ML hänger ihop. Den utgör ett stöd att återknyta till vid genomgången av frågorna under 2200LVT-8100LVT.]

Mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter kan beskrivas med följande schematiska översikt:

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

Exempel: A bedriver självständigt en ekonomisk verksamhet och är därmed *beskattningsbar person* (1). I den gör A en *skattepliktig omsättning* av vara eller tjänst (2). A blir därmed *skattskyldig* till moms (*momsskyldig*), och ska redovisa och betala utgående moms på beskattningsunderlaget (med tillämpning av aktuell momssats). A har *avdragsrätt för ingående moms* på förvärv eller import i sin verksamhet redan när A gör förvärv eller import med avsikt att göra skattepliktig omsättning i verksamheten. Enligt EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman), punkt 23, behöver inte skattepliktiga omsättningar faktiskt ha skett, innan avdragsrätten har uppkommit (3).

Översiktligt angående reglerna om beskattningsbar person etc.

Moms är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna, dvs. främst av vanliga privatpersoner. Momsen ska inte vara en skatt på investeringar i företag [jfr artiklarna 1.2 och 401 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)]. En *beskattningsbar person* som i denna egenskap gör *skattepliktig omsättning av vara eller tjänst* inom landet (Sverige) är *skattskyldig* [jfr huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)].

Skattskyldig i ML motsvarar enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 och 1 kap. 8 § första stycket (med hänvisning till 1 §) *betalningsskyldig* i artikel 193 i EU:s mervärdesskattedirektiv, dvs. någon som är skyldig att redovisa och betala *utgående moms* till staten. *Beskattningsbar person* enligt första stycket första meningen i 4 kap. 1 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368) motsvaras av *beskattningsbar person* enligt huvudregeln i artikel 9.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv: ”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.” Beskattningsbara personer kan vara fysiska eller juridiska personer och förekomma i olika företagsformer: en beskattningsbar person kan vara en fysisk person – enskild firma/enskild näringsidkare – eller en juridisk person, t.ex. ett handelsbolag, kommanditbolag eller aktiebolag. Enligt 4 kap. 8 § ML utgör allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund

inte beskattningsbara personer, när deras inkomster utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna i 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Ett företag (beskattningsbar person) som avser att göra eller gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster har *rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående moms* på sina utgifter, när det gör förvärv från andra företagare eller importerar varor. Det följer av de allmänna bestämmelserna om avdrags- resp. återbetalningsrätt i ML och i EU:s mervärdesskattedirektiv [jfr 8 kap. 3 § första stycket och 10 kap. 11 § ML samt artiklarna 168 a) och 169 i EU:s mervärdesskattedirektiv].

Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML). Det föreligger en *generell skatteplikt* (momsplikt) för omsättning av varor och tjänster samt import: *undantag från momsplikt* anges uttömmande i 3 kap. 2-32 §§ ML samt i 9 c kap. ML, där det finns särskilda bestämmelser om undantag från momsplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager. Jfr 3 kap. 1 och 1 a §§ ML. Den *generella momssatsen* är 25 %, och det finns *två reducerade momssatser* om 6 resp. 12 % (7 kap. 1 § ML). Från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning omfattas av en *nollskattesats* (0 %), eftersom återbetalningsrätt för ingående moms föreligger enligt 10 kap. 11 § ML i sådan verksamhet. Från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning kan benämnas som *momsfri*, eftersom varken avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i sådan verksamhet.

A. Meny LVT-flödesanalys

■ 2000LVT ÖVERSIKTLIGT OM SKYLDIGHETER OCH RÄTTIGHETER I ML

VAROR

2200LVT Företagets produkt är en vara, problem med blandad verksamhet och momssatser

- 2201LVT Blandad verksamhet, leverans av varor och enbart generella momssatsen (25 %) – vad gäller?
- 2210LVT Blandad verksamhet, leverans av varor och olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller?
- 2220LVT Oklart om blandad verksamhet resp. varor med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller?

TJÄNSTER

2300LVT Företagets produkt är en tjänst, problem med blandad verksamhet och momssatser

- 2301LVT Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster och enbart generella momssatsen (25 %) – vad gäller?
- 2310LVT Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster och olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller?
- 2320LVT Oklart om blandad verksamhet resp. tjänster med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller?

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

VAROR OCH/ELLER TJÄNSTER

2500LVT Företaget och kunden eller företaget som kund

- 2510LVT Blandad verksamhet resp. omsättningar som omfattas av olika momssatser – vilka problem uppkommer i den egna verksamheten resp. hos kunden?
- 2520LVT Sammansatta transaktioner/blandad verksamhet – hur kan problem undvikas eller minskas?

2600LVT Inköp eller hyra av varor eller tjänster

- 2610LVT Företaget förvärvar varor eller tjänster – vad gäller?
- 2620LVT Särskilt om förvärv som innebär att ett materiellt ting mottas: har det enbart funktionen som bärare av en rättighet (tjänst) eller utgör det en vara?

L – Likvider

■ 3000LVT Likvider

3100LVT Från vem/vilka uppbär företaget ersättningar? Problem om oklart

- 3101LVT Vad gäller om företaget är avtalspart med den från vilken betalning erhålls (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer?
- 3200LVT Till** vem/vilka betalar företaget ersättningar? Problem om oklart
- 3201LVT Vad gäller om företaget är avtalspart med den till vilken betalning sker (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer?
- 3300LVT** Frågor om uppburen likvid för beställd prestation
- 3301LVT Vad gäller om uppburen likvid motsvarar eller inte motsvarar priset för beställd prestation?
- 3400LVT** Frågor om förskott resp. om ersättning för vouchrar
- 3410LVT Vad gäller om ersättning mottas av företaget innan det utför sin prestation (förskott)?
- 3420LVT Vad gäller om ersättningar utbetalas av företaget före mottagande av vara eller tjänst (förskott)?
- 3430LVT Vad gäller beträffande ersättning för en voucher?
- 3500LVT** Frågor om redovisningsperiod, låg omsättning och vilande verksamhet
- 3501LVT Välj redovisningsperiod med hänsyn till beskattningsunderlag per beskattningsår
- 3502LVT** Särskilt angående verksamhet med årsomsättning om högst 30 000 kr respektive vilande verksamhet
- 3502LVT Verksamheten är inte vilande, men beskattningsunderlaget är högst 30 000 kr per beskattningssår
- 3503LVT Verksamheten är vilande

V – Varor

■ 4000LVT Varor

- 4100LVT Till** vem/vilka levereras varor? Problem om oklart
- 4101LVT Uttag av varor – vad gäller?
- 4110LVT** Leverans av varor till utlandet
- 4111LVT Vad gäller om levereras av varor sker till annat EU-land än Sverige?
- 4112LVT Vad gäller om levereras av varor sker till plats utanför EU, tredje land (export)?
- 4113LVT Vissa saker att tänka på om företaget redovisar omsättning till utlandet
- 4200LVT Från** vem/vilka förvärvas varor?
- 4210LVT Vad gäller i huvudsak vid införsel av varor från utlandet?
- 4220LVT Vad bör göras om okänt från vem/vilka varor förvärvas?
- 4300LVT Kvittas** varor mot andra prestationer? Vad gäller?

- DOKUMENT

4400LVT Dokumentation, fakturor m.m.

4410LVT Fakturor

- 4411LVT Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)?
- 4420LVT** Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget?

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

T – Tjänster**■ 5000LVT Tjänster****5100LVT Till** vem/vilka tillhandahålls tjänster? Problem om oklart

- 5101LVT Uttag av tjänster, allmänt och på fastighetsområdet – vad gäller?

5110LVT Tillhandahållande av tjänster till eller förvärv av tjänster från utlandet

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

- (5112LVT=)4113LVT Vissa saker att tänka på om företaget redovisar omsättning till utlandet

5200LVT Vad bör göras om okänt från vem/vilka tjänster förvärvas?**5300LVT** Tjänster kvittas mot andra prestationer – vad gäller?**- DOKUMENT****5400LVT Dokumentation**, fakturor m.m.**5410LVT Fakturor**

- 5411LVT Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)?

5420LVT Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget?

(5500LVT=)4500LVT Uppfyller företagets utfakturering eller mottagna fakturor formaliakraven i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)?

- Särskilda frågor**■ 6000LVT Lokaler****6100LVT** Verksamheten bedrivs i egen fastighet eller hyrda lokaler, vad gäller avdragsmässigt?**■ 7000LVT Bilar****7100LVT** Vad gäller för personbilar (och motorcyklar) i verksamheten? Översiktlig beskrivning**■ 8000LVT Representation****8100LVT** Vad gäller om avdrag för representation?

B. LVT-flödesanalysen

2000LVT: **2200LVT-2620LVT**, s. 16-35

3000LVT: **3100LVT-3503LVT**, s. 36-48

4000LVT: **4100LVT-4500LVT**, s. 49-64

5000LVT: **5100LVT-5500LVT**, s. 65-74

6000LVT: **6100LVT-8100LVT**, s. 75-78

OBS! Om Du använder *checklistan som finns som ett öppet program på www.forssen.com*, presenteras avsnitten 2200LVT-8100LVT i svit (dvs. utan uppdelningen med sidhänvisningar ovan).

2000LVT: 2200LVT-2620LVT

■ 2000LVT ÖVERSIKTLIGT OM SKYLDIGHETER OCH RÄTTIGHETER I ML

VAROR

2200LVT Företagets produkt är en vara, problem med blandad verksamhet och momssatser

2201LVT, Blandad verksamhet, leverans av varor och enbart generella momssatsen (25 %) – vad gäller? s. 17

2210LVT, Blandad verksamhet, leverans av varor och olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 19

2220LVT, Oklart om blandad verksamhet resp. varor med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 21

TJÄNSTER

2300LVT Företagets produkt är en tjänst, problem med blandad verksamhet och momssatser

2301LVT, Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster och enbart generella momssatsen (25 %) – vad gäller? s. 22

2310LVT, Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster och olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 24

2320LVT, Oklart om blandad verksamhet resp. tjänster med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller? s. 26

2400LVT, Företaget äger eller hyr verksamhetslokaler – vad gäller? Problem med blandad verksamhet, s. 27

VAROR OCH/ELLER TJÄNSTER

2500LVT Företaget och kunden eller företaget som kund

2510LVT, Blandad verksamhet resp. omsättningar som omfattas av olika momssatser – vilka problem uppkommer i den egna verksamheten resp. hos kunden? s. 29

2520LVT, Sammansatta transaktioner/blandad verksamhet – hur kan problem undvikas eller minskas? s. 31

2600LVT Inköp eller hyra av varor eller tjänster

2610LVT, Företaget förvärvar varor eller tjänster – vad gäller? s. 33

2620LVT, Särskilt om förvärv som innebär att ett materiellt ting mottas: har det enbart funktionen som bärare av en rättighet (tjänst) eller utgör det en vara? s. 35

(2201LVT) Blandad verksamhet, leverans av varor och enbart generella momsatsen (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 **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.

(2210LVT) Blandad verksamhet, leverans av varor och olika momssatser (0, 6, 12 eller 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); och
- med hänsyn till, i den skattepliktiga delen, tillämpliga momssatser på dem.

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 de båda nämnda hänseendena.

Tillämpningen av olika momssatser påverkar inte avdragsrätten för debiterad ingående moms på företagets förvärv. Företaget har avdragsrätt i den mån förvärven kan hänföras till produktionen av varuleveranser av skattepliktig karaktär.

Företaget har inte sådan avdragsrätt i den mån förvärven kan hänföras till produktionen av varuleveranser av momsfri karaktär.

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.

- Om fördelningen faller ut på så sätt att de gemensamma förvärven till mer än 95 % kan anses hänförliga till den skattepliktiga verksamhetsgrenen, får ingående moms 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 moms 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.

(2220LVT) Oklart om blandad verksamhet resp. varor med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller?

Blandad verksamhet och avdragsrätten

Företaget måste undersöka om blandad verksamhet med varu- eller tjänsteomsättningar av skattepliktig respektive momsfri karaktär förekommer i verksamheten [jfr 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)], för att undvika negativa beskattningsåtgärder i den egna verksamheten, vilket behandlas i 2510LVT.

Tillhandahållande av omsättningar med olika momssatser

Om företaget tillämpar olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) på olika omsättningar som det gör, påverkas inte avdragsrätten för debiterad ingående moms på företagets förvärv. Den för företagets omsättningar tillämpliga momssatsen påverkas inte heller av momssatsen på förvärv eller import i verksamheten. **För att undvika negativa beskattningsåtgärder i kundens verksamhet är det dock framför allt viktigt att företaget inte felaktigt tillämpar en för hög momssats på sina omsättningar, vilket behandlas i 2510LVT.**

(2301LVT) Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster 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 tjänster (blandad verksamhet).

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

Endast om tjänsterna 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 **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.

(2310LVT) Blandad verksamhet, tillhandahållande av tjänster och olika momssatser (0, 6, 12 eller 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 tjänster (blandad verksamhet); och
- med hänsyn till, i den skattepliktiga delen, tillämpliga momssatser på dem.

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

Endast om tjänsterna som levereras inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras i de båda nämnda hänseendena.

Tillämpningen av olika momssatser påverkar inte avdragsrätten för debiterad ingående moms på företagets förvärv. Företaget har avdragsrätt i den mån förvärven kan hänföras till dess produktion av tjänster av skattepliktig karaktär och saknar avdragsrätt i den mån förvärven kan hänföras till momsfria tjänster.

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. okvalificerat 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.
- 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.

(2320LVT) Oklart om blandad verksamhet resp. tjänster med olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) – vad gäller?

Blandad verksamhet och avdragsrätten

Företaget måste undersöka om blandad verksamhet med varu- eller tjänsteomsättningar av skattepliktig respektive momsfri karaktär förekommer i verksamheten [jfr 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)], för att undvika negativa beskattningsåtgärder i den egna verksamheten, vilket behandlas i 2510LVT.

Tillhandahållande av omsättningar med olika momssatser

Om företaget tillämpar olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) på olika omsättningar som det gör, påverkas inte avdragsrätten för debiterad ingående moms på företagets förvärv. Den för företagets omsättningar tillämpliga momssatsen påverkas inte heller av momssatsen på förvärv eller import i verksamheten. **För att undvika negativa beskattningsåtgärder i kundens verksamhet är det dock framför allt viktigt att företaget inte felaktigt tillämpar en för hög momssats på sina omsättningar, vilket behandlas i 2510LVT.**

(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 övernattnings 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.

(2510LVT) Blandad verksamhet resp. omsättningar som omfattas av olika moms satser – vilka problem uppkommer i den egna verksamheten resp. hos kunden?

I genomgången här under 2510LVT utgår jag ifrån att Ditt företag omsätter varor och/eller tjänster till en kund, och att momsproblem kan uppkomma i företagets egen verksamhet eller hos kunden. Du kan givetvis också läsa genomgången med utgångspunkt i att Ditt företag är kunden. Det är ofta så att momsproblem bör belysas inte bara utifrån vad som gäller i det egna företaget, utan också med hänsyn till vad som förekommer i ledet före Ditt företag, dvs. hos en leverantör, eller i ledet efter Ditt företag, dvs. hos en kund. Vissa momsproblem måste dessutom belysas i flera led än två i en förädlingskedja, produktions- och distributionsprocessen, avseende varor och/eller tjänster [jfr artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)].

Blandad verksamhet och avdragsrätten

Företaget måste undersöka om blandad verksamhet med varu- eller tjänsteomsättningar av skattepliktig respektive momsfri karaktär förekommer i verksamheten [jfr 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)], för att undvika negativa beskattningsåtgärder i den egna verksamheten.

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.
- 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 inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras, så att verksamheten antingen anses helt avdragsberättigande eller inte berättigar alls till avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten.

Tillhandahållande av omsättningar med olika momssatser

Om företaget tillämpar olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) på olika omsättningar som det gör, påverkas inte avdragsrätten för debiterad ingående moms på företagets förvärv. Den för företagets omsättningar tillämpliga momssatsen påverkas inte heller av momssatsen på förvärv eller import i verksamheten. **För att undvika negativa beskattningsåtgärder i kundens verksamhet är det dock framför allt viktigt att företaget inte felaktigt tillämpar en för hög momssats på sina omsättningar**, varvid följande bör beaktas:

- Sedan 2008 gäller (enligt SFS 2007:1376) s.k. *betalningsskyldighet* för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § ML). Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13 kap. 27 och 28 §§ ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för det för höga beloppet, utan betalningsskyldig (jfr 8 kap. 2 § andra stycket ML). Tillämpning av en felaktig momssats är ett exempel på sådant belopp som felaktigt har betecknats som moms (jfr Regeringens proposition 2007/08:25 s. 91).
- Även om mottagaren av en faktura med för hög momssats har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i sin verksamhet kan denne således inte dra den felaktigt debiterade momsen. Om Skatteverket i efterhand begränsar dennes avdragsrätt för ingående moms, kan tvist dessutom uppstå mellan företaget och kunden. Det kan givetvis också bli fallet om kunden är en privatperson, som har betalat ett för högt pris på vara eller tjänst till följd av att företaget har tillämpat en för hög momssats på priset.

Endast om varorna/tjänsterna som tillhandahålls av företaget inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras beträffande vilken av de olika momssatserna som ska tillämpas såsom för en enda omsättning (jfr 7 kap. 7 § ML).

Företaget äger eller förhyr verksamhetslokaler – vad gäller? Problem med blandad verksamhet

Se **2400LVT** angående problem med blandad verksamhet, när företaget äger eller förhyr verksamhetslokaler.

(2520LVT) Sammansatta transaktioner/blandad verksamhet – hur kan problem undvikas eller minskas?

Om sammansatta transaktioner delas upp redan vid faktureringen, bör det underlätta både bestämningen av beskattningsunderlaget och bedömningen av omfattningen av avdragsrätt för debiterad ingående moms på förvärv i en blandad verksamhet.

- Om omsättning som omfattas av den generella momssatsen bryts ut först i efterhand från underlag som omfattas av reducerad momssats, kan problem uppkomma för fakturerande företag. Tvist kan uppkomma med kunden om att efterdebitera denne en höjning av moms. Om å andra sidan en för hög momssats har tillämpats i fakturan, kan det drabba kunden genom att denne i efterhand måste sänka sin redovisade ingående moms (jfr **2510LVT**).
- Om momsfri omsättning bryts ut först i efterhand ur beskattningsunderlaget, begränsar reglerna om blandad verksamhet avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms på företagets förvärv i den egna verksamheten (jfr **2510LVT**).

För att ytterligare underlätta angående uppdelning av leverantörsfakturor i avdrags- eller återbetalningsberättigade förvärv respektive icke avdrags- eller återbetalningsberättigade förvärv, kan företaget delas upp i exempelvis två aktieföretag, där det ena gör skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster och det andra gör från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster. Det kan t.ex. röra sig om ett företag med skattepliktig konsultverksamhet och ett annat företag som sysslar med momsfri utbildning, vård, finansieringstjänster etc. Det underlättar hanteringen av leverantörsfakturorna i förevarande hänseende, genom att beställningar av vad som behövs i verksamheterna av olika momsmässig karaktär sker från respektive av de båda företagen.

Om företaget med avdrags- eller återbetalningsrätt låter företaget utan sådan rätt använda företagets tillgångar, uppkommer problem med omvärdering av priset för sådan upplåtelse om det understiger marknadsvärdet, då företagen torde betraktas som förbundna parter. Jfr 1 kap. 9 § och 7 kap. 3 a-3 d §§ ML samt **3301LVT**.

Om de båda företagen önskar undvika att behöva debitera utgående moms på nämnda upplåtelse, och därmed att en momskostnad uppkommer hos företaget som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan de, förutsatt att de tillhör vissa branscher etc. (se nedan), ansöka hos Skatteverket om att bilda en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200). De båda företagen anses i så fall som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) med en enda verksamhet (jfr 6 a kap. 1 § första stycket ML). Enligt 6 a kap. 2 § första stycket ML får endast beskattningsbara personer i följande branscher etc. ingå i en mervärdesskattegrupp:

1. beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 (bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel) eller 10 § (försäkringstjänster) ML, och
2. beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla beskattningsbara personer som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).
[OBS! Regeln i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) är något annat än den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML, vilken nämns i bl.a. **3101LVT.**]

Här får nämnas att möjligheten till s.k. *slussning* av ingående moms mellan företag som utgjorde äkta koncern enligt tidigare 8 kap. 4 § andra stycket ML upphörde den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.

(2610LVT) Företaget förvärvar varor eller tjänster – vad gäller?*Förvärv av vara/tjänst – allmänt*

Gränsdragningen vara/tjänst beträffande företagets förvärv är viktig för att rätt avgöra dess avdrags- eller återbetalningsrätt för debiterad ingående moms i mottagen faktura. Framför allt är gränsdragningen vara/tjänst viktig vid förvärv från utlandet och frågor om företaget som kund ska förvärvsbeskattas eller inte.

Se **4210LVT**, angående:

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

resp.

- *Varuinförsel från plats utanför EU (tredje land) – import*

Se **5111LVT**, angående:

- *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*

resp.

- *Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst*

Särskilt om förvärv som utgör investeringsvaror

Om förvärv av tjänster avser ny-, till- eller ombyggnation av företagets fastighet, kan förvärv av s.k. investeringsvara föreligga, nämligen:

- förvärv av ny-, till- eller ombyggnation av företagets fastighet om kostnaden för beskattningsåret uppgår till minst 400 000 kr exkl.moms.

Jämkning av ingående moms kan aktualiseras inom 10 år från förvärvet för ny-, till- och ombyggnation. Reglerna är ganska komplexa och beträffande fastigheter bör alltid notering ske av förvärv av investeringsvaror [särskild handling enligt 8 a kap. 15-17 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska överlämnas till ny ägare vid överlåtelse, för att jämkning ska undgås].

Reglerna om investeringsvaror gäller även förvärv av andra investeringsvaror än fastigheter, nämligen:

- förvärv av maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar om utgiften för beskattningsåret uppgår till minst 200 000 kr exkl.moms.

Jämkning av ingående moms kan aktualiseras inom 5 år från förvärvet av andra investeringsvaror än fastigheter. Reglerna är ganska komplexa och beträffande fastighetssidan bör alltid notering ske av förvärv av investeringsvaror (särskild handling enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML ska överlämnas till ny ägare vid överlåtelse, för att jämkning ska undgås), medan det för andra investeringsvaror enbart kan bli aktuellt med jämkning om förvärvet skett i en blandad verksamhet. Jämkning på grund av förändrad användning därvidlag efter förvärvet kan också aktualiseras till företagets fördel.

(2620LVT) Särskilt om förvärv som innebär att ett materiellt ting mottas: har det enbart funktionen som bärare av en rättighet (tjänst) eller utgör det en vara?

I den rubricerade situationen är det fråga om att bestämma om förvärvet avser en tjänst eller en vara, vilket avgör i olika sammanhang som berörs i detta program om reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200) beträffande tjänster eller varor ska tillämpas. Följande gäller:

- Om det materiella ting som förekommer i samband med företagets förvärv av prestationen i fråga enbart har funktionen av att göra det möjligt att fixera och fysiskt bära den intellektuella prestationen (t.ex. dataprogram, bok, film eller musik), är det fråga om förvärv av en tjänst.
- Om det i stället är fråga om massproduktion, genom kopiering etc. av exempelvis dataprogrammet, boken, filmen eller musiken, har inte det materiella tinget, en CD-skivan eller en DVD etc., enbart funktionen av bärare av den intellektuella prestationen, utan det är fråga om förvärv (köp) av en vara. Om företaget å andra sidan hyr en sådan vara, är det fråga om förvärv av en tjänst.

3000LVT: 3100LVT-3503LVT

■ 3000LVT **Likvider**

3100LVT, Från vem/vilka uppbär företaget ersättningar? Problem om oklart, s. 37

3101LVT, Vad gäller om företaget är avtalspart med den från vilken betalning erhålls (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer? s. 38

3200LVT, Till vem/vilka betalar företaget ersättningar? Problem om oklart, s. 40

3201LVT, Vad gäller om företaget är avtalspart med den till vilken betalning sker (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer? s. 41

3300LVT Frågor om uppburen likvid för beställd prestation

3301LVT, Vad gäller om uppburen likvid motsvarar eller inte motsvarar priset för beställd prestation? s. 43

3400LVT Frågor om förskott

3410LVT, Vad gäller om ersättning mottas av företaget innan det utför sin prestation (förskott)? s. 44

3420LVT, Vad gäller om ersättningar utbetalas av företaget före mottagande av vara eller tjänst (förskott)? s. 45

3500 Frågor om redovisningsperiod, låg omsättning och vilande verksamhet

3501LVT, Välj redovisningsperiod med hänsyn till beskattningsunderlag per beskattningsår, s. 46

3502LVT Särskilt angående verksamhet med årsomsättning om högst 30 000 kr respektive vilande verksamhet

3502LVT, Verksamheten är inte vilande, men beskattningsunderlaget är högst 30 000 kr per beskattningssår, s. 47

3503LVT, Verksamheten är vilande, s. 48

(3100LVT) Från vem/vilka uppbär företaget ersättningar? Problem om oklart

Det finns inte något legalt krav på identitet mellan den mot vilken kundfordran riktas och den som erlägger betalning för sådan fordran. Emellertid är en sådan diskrepans ofta föremål för Skatteverkets intresse t.ex. på temat arbetsgivaransvar. Därför är det ibland praktiskt sett en extra säkerhet att i sådana fall ha ordning på och kunna förklara betalningsrutiner i affärssammanhang. För att minimera risken för onödiga frågor från Skatteverket är det att föredra att identitet föreligger mellan gäldenär i fakturan och betalare.

(3101LVT) Vad gäller om företaget är avtalspart med den från vilken betalning erhålls (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer?

Kundförhållande (företaget får betalt från kund, dvs. från köpare av vara eller tjänst)

Är det fråga om ett vanligt kundförhållande, där företaget är kundens medkontrahent, förutsatt att företaget har muntligt eller skriftligt avtal med kunden om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst till denne, blir företaget skyldigt att redovisa och erlægga utgående moms på hela försäljningssumman (om leveransen/tillhandahållandet är skattepliktigt och fråga inte är om sådan leverans/tillhandahållande till utlandet för vilken moms inte ska debiteras).

Mellanmanssituationer

Är det inte fråga om ett vanligt kundförhållande, där företaget är kundens medkontrahent, kan företaget vara mellanman.

I så fall jämförelses företaget med en återförsäljare av varan eller tjänsten som förmedlas, om företaget agerar ”i eget namn” i förhållande till kunden från vilken företaget uppbär likvid för varan eller tjänsten. Detta gäller enligt en särskild momsmässig specialreglering, 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200). Innebörden blir att företaget anses göra den egentlige säljarens omsättning också, trots att företaget inte är den egentlige säljaren enligt något muntligt eller skriftligt avtal med kunden och inte heller enligt avtal anses som kommissionär civilrättsligt sett. Om levererad vara eller tillhandahållen tjänst är skattepliktig och fråga inte är om sådan leverans/tillhandahållande till utlandet för vilken moms inte ska debiteras, blir företaget skyldigt att redovisa och erlægga utgående moms på hela försäljningssumman.

Om nämnda särskilda momsmässiga ’kommissionärsregel’ inte aktualiseras, är företaget som mellanman i stället att betrakta som en vanlig försäljningsagent. Företagets momsproblem begränsas då till den provision, det arvode som företaget erhåller från säljaren för förmedlingen av varan eller tjänsten. Det blir det underlag för vilket företaget har att ta ansvar för på temat om det blir skyldigt att redovisa och erlægga utgående moms för förmedlingstjänsten.

Utlägg

Om i stället företaget – utan att någon sådan särskild momsmässig ’kommissionärsregel’ aktualiseras – enbart erhåller betalningen för annans räkning, är situationen att likna vid den som gäller beträffande utlägg. Företaget ska enbart behandla beloppet över balanskonton i sin bokföring och det berör sålunda inte företagets momsredovisning. En rekommendation är att ’utlägget’ sätts in på särskilt konto för den för vars räkning det uppbärs. Därmed minskar risken för att Skatteverket anser att den särskilda momsmässiga ’kommissionärsregeln’ aktualiseras.

Uttrycket ”i eget namn” i andra regler än 6 kap. 7 § – jfr 9 b kap. ML ang. resetjänster

Notera att uttrycket ”i eget namn” inte bara förekommer i 6 kap. 7 § ML. Det förekommer också i 9 b kap. 1 § ML angående s.k. resetjänster tillhandahållna av resebyråer. Resebyrån förvärvar eller förmedlar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, och agerar ”i eget namn” i förhållande till resenären som köper en enda tjänst (resetjänsten) från resebyrån. De särskilda

reglerna i 9 b kap. ML om viss resebyråverksamhet är komplicerade att tillämpa och här nämns bara att de finns, och att uttrycket ”i eget namn” förekommer där.

(3200LVT) Till vem/vilka betalar företaget ersättningar? Problem om oklart

Det finns inte något legalt krav på identitet mellan den till vilken ett skuldförhållande råder och den/dem till vilka betalning erläggs, men situationen måste klargöras.

Företaget bör åtminstone i fall av sådan diskrepans se till att dess betalning sker till någon med fullmakt att uppbära medel för borgenärens (leverantörens etc.) räkning, för att minimera risken att oklarhet råder i efterhand huruvida företaget betalat aktuell skuld med befriande verkan. Sådan identitet mellan borgenären och den som uppbär betalningen från företaget minimerar också risken för onödiga frågor från Skatteverkets sida.

(3201LVT) Vad gäller om företaget är avtalspart med den till vilken betalning sker (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer?

Kundförhållande (företaget betalar till leverantör av vara eller till tillhandahållare av tjänst)

Är det fråga om ett vanligt kundförhållande, där företaget är leverantörens/tillhandahållarens medkontrahent, förutsatt att företaget har muntligt eller skriftligt avtal med leverantören/tillhandahållaren om förvärv av vara eller tjänst från denne, uppkommer avdragsrätt för debiterad ingående moms på förvärvet (om leveransen/tillhandahållandet är skattepliktigt och sker inom landet utan att fråga är om att företaget i stället ska förvärvsbeskattas).

Om erhållet underlag i form av exempelvis faktura från leverantören uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), kan företaget utöva avdragsrätten, genom att redovisa ingående momsen i momsdeklarationen för redovisningsperiod varunder förvärvet bokförts eller borde ha blivit bokfört enligt god redovisningssed.

Om varan eller tjänsten beställts av företaget och det betalar i förskott, kan avdragsrätten på samma premisser utövas för ingående momsen i erlagt förskott redan i momsdeklarationen för den redovisningsperiod varunder företaget erlade det.

Mellanmanssituationer

Är det inte fråga om ett vanligt kundförhållande, där företaget är leverantörens medkontrahent, kan företaget vara mellanman.

I så fall jämförelses företaget med en återförsäljare av varan eller tjänsten som förmedlas, om företaget agerar ”i eget namn” i förhållande till leverantören till vilken företaget erlägger likvid för varan eller tjänsten. Detta gäller enligt en särskild momsmässig specialreglering, 6 kap. 7 § ML. Innebörden blir att också företaget anses göra den egentliga köparens förvärv, trots att företaget inte är den egentliga köparen enligt något muntligt eller skriftligt avtal med leverantören. Om leveransen/tillhandahållandet är skattepliktigt och sker inom landet utan att fråga är om att företaget i stället ska förvärvsbeskattas, uppkommer avdragsrätt för debiterad ingående moms på inköpspriset för förvärvet.

Om nämnda särskilda momsmässiga ’kommissionärsregel’ inte aktualiseras, är företaget som mellanman i stället att betrakta som en vanlig inköpsagent. Företagets momsproblem begränsas då till den provision, det arvode som företaget erhåller från köparen för förmedlingen av varan eller tjänsten. Det blir det underlag för vilket företaget har att ta ansvar på temat om det blir skyldigt att redovisa och erlagga utgående moms för förmedlingstjänsten.

Utlägg

Om i stället företaget – utan att någon sådan särskild momsmässig ’kommissionärsregel’ aktualiseras – enbart erlägger betalningen för annans räkning, är det fråga om utlägg. Företaget ska enbart behandla beloppet över balanskonton i sin bokföring och det berör sålunda inte företagets momsredovisning. Genom att behandla utlägget sålunda minskar risken för att Skatteverket anser att den särskilda momsmässiga ’kommissionärsregeln’ aktualiseras.

Uttrycket "i eget namn" i andra regler än 6 kap. 7 § – jfr 9 b kap. ML ang. resetjänster

Notera att uttrycket "i eget namn" inte bara förekommer i 6 kap. 7 § ML. Det förekommer också i 9 b kap. 1 § ML angående s.k. resetjänster tillhandahållna av resebyråer. Resebyrån förvärvar eller förmedlar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, och agerar "i eget namn" i förhållande till resenären som köper en enda tjänst (resetjänsten) från resebyrån. De särskilda reglerna i 9 b kap. ML om viss resebyråverksamhet är komplicerade att tillämpa och här nämns bara att de finns, och att uttrycket "i eget namn" förekommer där.

(3301LVT) Vad gäller om uppburen likvid motsvarar eller inte motsvarar priset för beställd prestation?

Ersättningen för prestationen ska ingå i beskattningsunderlaget för utgående moms. Ersättningen är allt som företaget erhållit eller ska erhålla från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten [jfr 7 kap. 2 § första stycket, 3 § 1 och 3 c § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)].

Uppburen likvid motsvarar priset för beställd prestation

Motsvarar uppburen likvid avtalat pris (ersättningen) för beställd prestation föreligger inte någon kundförlust. Utgående moms beräknas på beskattningsunderlaget och redovisas i momsdeklarationen, om prestationen utgör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst.

Uppburen likvid motsvarar inte priset för beställd prestation (överstiger priset)

Om uppburen likvid överstiger avtalat pris för beställd prestation och företaget har rätt att behålla 'överlikviden', ska också den ingå i beskattningsunderlaget.

Uppburen likvid motsvarar inte priset för beställd prestation (understiger priset)

Om uppburen likvid understiger avtalat pris för beställd prestation, kan utgående moms som ingår i mellanskillnaden krediteras på utgående moms-kontot den redovisningsperiod då kundförlust kan konstateras eller då kund krediteras för mellanskillnaden genom utfärdande av kreditnota på grund av prisnedsättning.

- Enligt dom i EG-domstolen 2005-01-20 [mål nr C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck)] är det inte längre möjligt för Skatteverket att momsmässigt uttagsbeskatta den som faktiskt tar betalt för sina prestationer, även om beloppen är symboliska. Uttagmoms aktualiseras bara om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster sker gratis ("utan ersättning"). Det följer sedan 2008 uttryckligen av 2 kap. 2 § första stycket 1 (ang. varor) och 2 kap. 5 § första stycket 1 (ang. tjänster) ML, deras lydelse enligt SFS 2007:1376.
- 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 också infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av artikel 80 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). 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. Jfr även **2520LVT**.

(3410LVT) Vad gäller om ersättning mottas av företaget innan det utför sin prestation (förskott)?

Företaget ska enligt 13 kap. 6 § 3 mervärdesskattelagen (1994:200) redovisa utgående moms som ingår i mottagna förskottsbelopp i momsdeklarationen för redovisningsperiod varunder de mottas, oavsett om fakturering skett då eller inte. Huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML om momsredovisning enligt god redovisningssed gäller nämligen inte för förskott (eller a conton), utan momsredovisningen följer i sådana fall en kontantprincip, enligt 13 kap. 6 § 3 ML.

(3420LVT) Vad gäller om ersättningar utbetalas av företaget före mottagande av vara eller tjänst (förskott)?

Företaget kan enligt 13 kap. 16 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200) redovisa ingående moms som ingår i utbetalda förskottsbelopp i momsdeklarationen för redovisningsperiod varunder de har utbetalats. Huvudregeln i 13 kap. 16 § 1 ML om momsredovisning enligt god redovisningssed gäller nämligen inte för förskott (eller a conto), utan momsredovisningen följer i sådana fall en kontantprincip, enligt 13 kap. 16 § 2 ML. Emellertid förutsätts för att företaget ska kunna utöva avdragsrätten för ingående moms att ett moms bärande underlag erhållits från leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten i form av exempelvis en inköpsfaktura.

- Om erhållet underlag i form av t.ex. faktura från leverantören uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), kan företaget utöva avdragsrätten, genom att redovisa ingående moms som ingår i utbetalt förskott (eller a conto) i momsdeklarationen för den redovisningsperiod varunder företaget utbetalade det.

(3430LVT) Vad gäller beträffande ersättning för en voucher?

Den 1 januari 2019 infördes särskilda regler i ML för behandlingen av s.k. vouchrar – värdebevis – i momshänseende, genom SFS 2018:1333. En voucher är ett värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster, dvs. vouchern avser kommande leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. De särskilda reglerna i ML om vouchrar i momshänseende baseras på ändringar i EU:s mervärdesskattedirektiv beträffande vouchrar enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065.

- Om ett instrument definieras som en voucher i momshänseende enligt 1 kap. 20 § ML, innebär det inte att ett sådant instrument utgör någon särskild slags tjänst i sig enligt ML. Vouchern är endast ett instrument som avser en kommande omsättning, dvs. den avser en kommande leverans av en vara eller ett kommande tillhandahållande av en tjänst.
- Om vouchern löses in under dess giltighetsperiod, får konsumenten de varor eller tjänster som vouchern avser i utbyte mot den. Att köpa en voucher är således en annan situation än när exempelvis en konsument betalar ett förskott eller a conto för en beställd vara eller tjänst med ett sålunda i förväg bestämt datum för leverans eller tillhandahållande.

Det finns två slags vouchrar i momshänseende: enfunktionsvouchrar (1 kap. 21 § första st. ML) och flerfunktionsvouchrar (1 kap. 21 § andra st. ML). Om ett instrument som används avseende en vara eller en tjänst utgör en voucher, avgör vilket av de båda slagen som vouchern tillhör frågan om *när* omsättningen av varan eller tjänsten anses ske.

- Om det är en enfunktionsvoucher, anses omsättningen ha skett redan *när* vouchern överläts till exempelvis en konsument, och någon ny omsättning anses inte ske vid den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten.
- Om det är en flerfunktionsvoucher, anses överlåtelsen av den inte utgöra en omsättning, utan omsättningen anses ske först *när* den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten sker till konsumenten.

Beträffande beskattningsunderlaget gäller för en överlåtelse av en enfunktionsvoucher de allmänna bestämmelserna för den underliggande vara eller tjänst som vouchern avser. Moms ska tas ut vid varje överlåtelse av enfunktionsvouchrar. Enligt förarbetena ska beskattningen i sådana fall ske som om överlåtelsen avsett de underliggande varorna eller tjänsterna. För överlåtelser av enfunktionsvouchrar finns särskilda regler för redovisning av utgående resp. ingående moms i 7 a resp. 17 a § i 13 kap. ML.

För flerfunktionsvouchrar tas inte moms ut när vouchern överläts genom att den ställs ut eller överläts därefter. Någon omsättning anses inte uppkomma enligt ML för en sådan överlåtelse. Omsättningen anses uppkomma när konsumenten löser in flerfunktionsvouchern mot varor eller tjänster. Det är då momsen tas ut för en flerfunktionsvoucher. Vid inlösen av en flerfunktionsvoucher ska ersättningen och därmed beskattningsunderlaget för leverantören eller tillhandahållaren av underliggande vara eller tjänst bestämmas utifrån den ersättning som betalats för flerfunktionsvouchern.

Se mer om de särskilda reglerna i min bok *Vouchrar i momshänseende*.

(3501LVT) Välj redovisningsperiod med hänsyn till beskattningsunderlag per beskattningsår

Redovisningsperioden omfattar *en kalendermånad* eller, om den skattepliktiga och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningen av varor eller tjänster exklusive unionsinternt förvärv av vara 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 (exklusive unionsinterna förvärv och import) beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kr. För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244) är redovisningsperioden ett kalenderkvartal (26 kap. 10-12 §§ SFL). Momsdeklaration (MVD) lämnas till Skatteverket (SKV) enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret (26 kap. 26 och 30 §§ SFL).

Om beskattningsunderlag över 40 miljoner kr		Om beskattningsunderlag högst 40 miljoner kr	
MVD till SKV senast	för redovisningsperioden	MVD till SKV senast	för redovisningsperioden
26 februari	Januari	12 februari	Oktober-december
26 mars	Februari		
26 april	Mars		
26 maj	April	12 maj	Januari-mars
26 juni	Maj		
26 juli	Juni		
26 augusti	Juli	17 augusti	April-juni
26 september	Augusti		
26 oktober	September		
26 november	Oktober	12 november	Juli-september
27 december	November		
26 januari	December		

Sista deklaraionsdag är också sista dag att betala moms (62 kap. 3 § första st. skatteförfarandelagen). Utgående moms – ingående moms=positivt belopp för perioden och således moms att betala. Om redovisning av överskjutande ingående moms (utgående moms – ingående moms=negativt belopp för perioden) sker i månaden efter redovisningsperioden, ska den registreras den 12, i januari den 17, i denna månad. Överskjutande ingående moms som redovisas senare ska registreras den dag då redovisning senast ska lämnas (61 kap. 4 § SFL).

(3502LVT) Verksamheten är inte vilande, men beskattningsunderlaget är högst 30 000 kr per beskattningsår

Sedan den 1 januari 2017 gäller (enligt SFS 2016:1069) som en huvudregel skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning [1 kap. 1 § andra stycket sista meningen och 9 d kap. mervärdesskattelagen (1994:200)].

- 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 stycket ML).
- Om den momspliktiga omsättningen sålunda är för låg för att momsskyldighet ska uppkomma, måste den beskattningsbara personen ansöka hos Skatteverket om att bli momsskyldig och därmed kunna dra ingående moms i verksamheten (jfr 9 d kap. 6 § första meningen ML).

(3503LVT) Verksamheten är vilande

En vilande verksamhet föranleder momsredovisning från företagets sida tills den sista affärshändelsen skett, vilket sker senast i samband med utförsäljning av tillgångarna. Överlåts verksamheten (eller del därav) till annan kan den transaktionen vara undantagen från omsättningsbegreppet enligt 2 kap. 1 b § mervärdesskattelagen (1994:200), och därmed inte föranleda momsredovisningsskyldighet i sig för företaget, men affärshändelserna fram till dess ska enligt 13 kap. 11 § ML momsredovisas av företaget i momsdeklarationen för den redovisningsperiod varunder överlåtelsen av verksamheten eller verksamhetsgrenen sker (om företaget inte har varit skyldigt att redovisa momsen för en tidigare redovisningsperiod).

Om verksamheten är vilande, kan företaget ansöka hos Skatteverket om avregistrering från moms. Då ska registrering ske igen, om verksamheten blir aktiv igen eller om slutredovisning av moms ska ske i samband med utförsäljning av tillgångarna.

Om en vilande verksamhet inte avregistreras från moms, innebär det i praktiken att företaget måste lämna nollade momsdeklarationer för de redovisningsperioder varunder inköp eller försäljningar inte sker.

4000LVT: 4100LVT-4500LVT

■ 4000LVT **Varor**

4100LVT, Till vem/vilka levereras varor? Problem om oklart, s. 50

4101LVT, Uttag av varor – vad gäller? s. 51

4110LVT Leverans av varor till utlandet

4111LVT, Vad gäller om levereras av varor sker till annat EU-land än Sverige? s. 52

4112LVT, Vad gäller om levereras av varor sker till plats utanför EU, tredje land (export)? s. 54

4113LVT, Vissa saker att tänka på om företaget redovisar omsättning till utlandet, s. 55

4200LVT Från vem/vilka förvärvas varor?

4210LVT, Vad gäller i huvudsak vid införsel av varor från utlandet? s. 56

4220LVT, Vad bör göras om okänt från vem/vilka varor förvärvas? s. 58

4300LVT, Kvittas varor mot andra prestationer? Vad gäller? s. 59

4400LVT Dokumentation, fakturor m.m.

4410LVT Fakturor

4411LVT, Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)? s. 60

4420LVT, Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget? s. 61

4500LVT, Uppfyller företagets utfakturerings eller mottagna fakturor formaliakraven i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)? s. 62

(4100LVT) Till vem/vilka levereras varor? Problem om oklart

Skatteverkets inställning är att kundens faktureringsadress bör anges i fakturan, vilket, i fall då kunden har flera verksamhetsorter, anses viktigare än att ange sätesadressen. Namnet på kunden bör också anges noga av företaget, så att kunden inte får problem med att Skatteverket anser det oklart om fakturaunderlaget avser rätt subjekt, vilket kan medföra att Skatteverket i en utredning vägrar att medge kunden avdrag för ingående moms i fakturan eller kräver den återbetald från denne tills ersättningsfaktura utfärdats av företaget. Risken är att Skatteverket inte bara vidtar sådan åtgärd, utan förenar den med beslut om påförande av skattetillegg. Åtskilliga skatteprocesser handlar tyvärr i grunden om brister i formalia, när det gäller bevisningen kring ett förvärv. Situationen kan också leda till tvist mellan företaget och kunden.

(4101LVT) Uttag av varor – vad gäller?

Enligt dom i EG-domstolen 2005-01-20 [mål nr C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck)] är det inte längre möjligt för Skatteverket att momsmässigt uttagsbeskatta den som faktiskt tar betalt för sina prestationer, även om beloppen är symboliska. Uttagsmoms aktualiseras bara om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster sker gratis ("utan ersättning"). Det följer sedan 2008 uttryckligen av 2 kap. 2 § första stycket 1 (ang. varor) och 2 kap. 5 § första stycket 1 (ang. tjänster) mervärdesskattelagen (1994:200), dess lydelse enligt SFS 2007:1376.

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 också infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av artikel 80 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). 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.

- Om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster sker gratis, aktualiseras uttagsmoms. Företaget tar inte betalt för sina prestationer – inte ens symboliskt – och uttagsmoms aktualiseras sålunda på ett underlag motsvarande inköpspriset eller tillverkningskostnaden (angående varor) eller kostnaden för att utföra prestationen (angående tjänster).
- Om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster inte sker gratis, aktualiseras inte uttagsmoms. Företaget tar betalt för sina prestationer – åtminstone symboliskt – och någon uttagsmoms på grund av att priset understiger inköpspriset eller tillverkningskostnaden (angående varor) eller kostnaden för att utföra prestationen (angående tjänster) aktualiseras inte.

(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. Nämnade 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**.

Företagets befrielse från skyldighet att redovisa och erlægga 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 – jfr **5111LVT**.
- 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.

(4112LVT) Vad gäller om levereras av varor sker till plats utanför EU, tredje land (export)?

Varuleveranser till plats utanför EU (tredje land) utgör export momsmässigt och med stöd av 5 kap. 3 a § mervärdesskattelagen (1994:200) undantas företaget från skyldighet att debitera, redovisa och erlægga utgående moms på sådana varuleveranser.

Företagets befrielse från skyldighet att redovisa och erlægga 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 mervärdesskattelagen (1994:200)].

Bevis på exportomsättningen bör finnas i företagets bokföring förutom fakturakopia, såsom speditorsintyg e.d.

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 s.k. återbetalningsrätt, om den är av skattepliktig karaktär eller kvalificerat undantagen från momsplikt.

(4113LVT) Vissa saker att tänka på om företaget redovisar omsättning till utlandet

Om företaget redovisar omsättning till utlandet, bör exempelvis följande beaktas:

- Sådan redovisning 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 – jfr **2201LVT**. Annars medför omsättning till utlandet för vilken utgående moms inte ska redovisas avdrags- eller återbetalningsrätt, om den är av skattepliktig karaktär eller kvalificerat undantagen från momsplikt.
- Befrielse från skyldighet att redovisa och erlagga 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. Det är därför viktigt att utreda om prestationen utgör omsättning av vara eller tjänst, eftersom olika regler om sådan befrielse förekommer för varor respektive tjänster.

(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 återropa 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 återopas, gäller inte sedan 2016 (enligt SFS 2015:888), men det är lämpligt att återopa 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**.

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).

(4220LVT) Vad bör göras om okänt från vem/vilka varor förvärfas?

Situationen bör klarläggas av företaget.

Både säljarens och köparens namn och adress ska nämligen anges i fakturan.

Genom att det blir känt från vem/vilka varor förvärfas, kan företaget se till att säljaren fakturerar från 'rätt subjekt', så att det inte medvetet förekommer förvärv av prestationer som egentligen inte tillhandahålls av fakturerande subjekt, och därmed upprätthålla möjligheterna till kontroll framför allt av att förvärvet motsvaras av en prestation som medför skattskyldighet för tillhandahållaren (säljaren). Riskerna är annars att företaget måste engagera sig i en skatteprocess för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms på förvärvet, bara för att Skatteverket vägrar medge avdrag på grund av formaliabristen beträffande uppgiften i mottagen faktura e.d., och att Skatteverket inte bara vidtar sådan åtgärd, utan förenar den med beslut om påförande av skattetillägg. Åtskilliga skatteprocesser handlar tyvärr i grunden om brister i formalia, när det gäller bevisningen kring ett förvärv. Situationen kan också leda till att företaget måste engagera sig i en tvist med säljaren.

(4300LVT) Varor kvittas mot andra prestationer – vad gäller?

Företagets varuomsättning ska momsmässigt bedömas som en omsättning för sig och motprestationen som ett förvärv (inköp) för sig. Parterna kan inte kvitta moms genom s.k. tyst kvittning, utan vardera parten ska utfärda faktura med moms, om prestationerna i fråga utgör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster.

(4411LVT) Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)?

Jämför med företagets uppfattning i samband med **4111LVT** och **4112LVT** angående om varor också levereras till utlandet. Det har betydelse för materiella frågor om skyldighet uppkommer att debitera moms samt om och hur sådana affärer ska dokumenteras i utfärdade fakturor.

Om det är osäkert huruvida avtal om försäljning av varor till utlandet också föreligger i företaget, bör det undersökas om något kan vara fel eller om avtal kanske ska förnyas. Det får rekommenderas av bevismässiga skäl att avtal träffas i skriftlig form.

(4420LVT) Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget?

Jämför angående betalningar till företaget, dess svar på **3101LVT**; och angående betalningar från företaget, dess svar på **3201LVT**.

(4500LVT) Uppfyller företagets utfakturering eller mottagna fakturor 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 omväänd 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. omväänd 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.

5000LVT: 5100LVT-5500LVT

■ 5000LVT **Tjänster**

5100LVT, Till vem/vilka tillhandahålls tjänster? Problem om oklart, s. 66

5101LVT, Uttag av tjänster, allmänt och på fastighetsområdet – vad gäller? s. 67

5110LVT Tillhandahållande av tjänster till eller förvärv av tjänster från utlandet

5111LVT, Vad gäller om tjänst tillhandahålls till eller från annat EU-land eller tredje land? s. 68

(5112LVT=)**4113LVT**, Vissa saker att tänka på om företaget redovisar omsättning till utlandet, s. 55

5200LVT, Vad bör göras om okänt från vem/vilka tjänster förvärvas? s. 71

5300LVT, Tjänster kvittas mot andra prestationer – vad gäller? s. 72

5400LVT Dokumentation, fakturor m.m.

5410LVT Fakturor

5411LVT, Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)? s. 73

5420LVT, Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget? s. 74

(5500LVT=)**4500LVT**, Uppfyller företagets utfakturerings eller mottagna fakturor formaliakraven i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200)? s. 62

(5100LVT) Till vem/vilka tillhandahålls tjänster? Problem om oklart

Skatteverkets inställning är att kundens faktureringsadress bör anges i fakturan, vilket, i fall då kunden har flera verksamhetsorter, anses viktigare än att ange sätesadressen. Namnet på kunden bör också anges noga av företaget, så att kunden inte får problem med att Skatteverket anser det oklart om fakturaunderlaget avser rätt subjekt, vilket kan medföra att Skatteverket i en utredning vägrar att medge kunden avdrag för ingående moms i fakturan eller kräver den återbetald från denne tills ersättningsfaktura utfärdats av företaget. Risken är att Skatteverket inte bara vidtar sådan åtgärd, utan förenar den med beslut om påförande av skattetillegg. Åtskilliga skatteprocesser handlar tyvärr i grunden om brister i formalia, när det gäller bevisningen kring ett förvärv. Situationen kan också leda till tvist mellan företaget och kunden.

(5101LVT) Uttag av tjänster, allmänt och på fastighetsområdet – vad gäller?

Allmänt

Enligt dom i EG-domstolen 2005-01-20 [mål nr C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck)] är det inte längre möjligt för Skatteverket att momsmässigt uttagsbeskatta den som faktiskt tar betalt för sina prestationer, även om beloppen är symboliska. Uttagsmoms aktualiseras bara om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster sker gratis ("utan ersättning"). Det följer sedan 2008 uttryckligen av 2 kap. 2 § första stycket 1 (ang. varor) och 2 kap. 5 § första stycket 1 (ang. tjänster) mervärdesskattelagen (1994:200), dess lydelse enligt SFS 2007:1376.

- Om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster sker gratis, aktualiseras uttagsmoms. Företaget tar inte betalt för sina prestationer – inte ens symboliskt – och uttagsmoms aktualiseras sålunda på ett underlag motsvarande inköpspriset eller tillverkningskostnaden (angående varor) eller kostnaden för att utföra prestationen (angående tjänster).
- Om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster inte sker gratis, aktualiseras inte uttagsmoms. Företaget tar betalt för sina prestationer – åtminstone symboliskt – och någon uttagsmoms på grund av att priset understiger inköpspriset eller tillverkningskostnaden (angående varor) eller kostnaden för att utföra prestationen (angående tjänster) aktualiseras inte.

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 också infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av artikel 80 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). 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.

Särskilt om uttag på fastighetsområdet

Om företaget säljer fastigheter men saknar utåtriktad entreprenadverksamhet, dvs. om företaget inte ens till någon procent också utför byggtjänster på fastigheter eller tomter tillhöriga annan än företaget, uppkommer inte uttag avseende tjänster som företaget utför på en egen fastighet (2 kap. 7 § ML). Om företaget säljer fastigheten utgår inte moms på försäljningen (3 kap. 2 § ML). Däremot kan jämkning av ingående moms aktualiseras (8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML).

Momsfria verksamheter såsom bostadsföretag, banker och försäkringsbolag med egna fastigheter kan tillhöra momssystemet, om de enligt den s.k. löneregeln i 2 kap. 8 § ML ska uttagsbeskattas på grund av att byggarbeten eller fastighetsskötsel utförs av egen personal och de avlönas för sådant med mer än 300 000 kr inklusive sociala avgifter under beskattningsåret.

(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**.
- 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**.]

- 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 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 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 tredjelandordningen, 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**.

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 erlägga 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 skattepliktig karaktär eller kvalificerat undantagen från momsplikt.

(5200LVT) Vad bör göras om okänt från vem/vilka tjänster förvärvas?

Situationen bör klarläggas av företaget.

Både säljarens och köparens namn och adress ska nämligen anges i fakturan.

Genom att det blir känt från vem/vilka tjänster förvärvas, kan företaget se till att säljaren fakturerar från 'rätt subjekt', så att det inte medvetet förekommer förvärv av prestationer som egentligen inte tillhandahålls av fakturerande subjekt, och därmed upprätthålla möjligheterna till kontroll framför allt av att förvärvet motsvaras av en prestation som medför skattskyldighet för tillhandahållaren (säljaren). Riskerna är annars att företaget måste engagera sig i en skatteprocess för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms på förvärvet, bara för att Skatteverket vägrar medge avdrag på grund av formaliabristen beträffande uppgiften i mottagen faktura e.d., och att Skatteverket inte bara vidtar sådan åtgärd, utan förenar den med beslut om påförande av skattetillägg. Åtskilliga skatteprocesser handlar tyvärr i grunden om brister i formalia, när det gäller bevisningen kring ett förvärv. Situationen kan också leda till att företaget måste engagera sig i en tvist med säljaren.

(5300LVT) Tjänster kvittas mot andra prestationer – vad gäller?

Företagets omsättning av tjänst ska momsmässigt bedömas som en omsättning för sig och motprestationen som ett förvärv (inköp) för sig. Parterna kan inte kvitta moms genom s.k. tyst kvittning, utan vardera parten ska utfärda faktura med moms, om prestationerna i fråga utgör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster.

(5411LVT) Föreligger avtal om försäljning till utlandet (och inte bara inom landet)?

Det bör undersökas om tjänster tillhandahålls även till utlandet, och inte bara inom landet. Det har betydelse för materiella frågor om skyldighet uppkommer att debitera moms samt om och hur sådana affärer ska dokumenteras i utfärdade fakturor.

Om det är osäkert huruvida avtal om försäljning av tjänster till utlandet föreligger i företaget, bör det undersökas om något kan vara fel eller om avtal kanske ska förnyas. Det får rekommenderas av bevismässiga skäl att avtal träffas i skriftlig form.

(5420LVT) Aktualiseras den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML för betalningar till respektive från företaget?

Jämför angående betalningar till företaget, dess svar på **3101LVT**; och angående betalningar från företaget, dess svar på **3201LVT**.

6000LVT: 6100LVT-8100LVT

■ **6000LVT Lokaler**

6100LVT, Verksamheten bedrivs i egen fastighet eller hyrda lokaler, vad gäller avdragsmässigt? s. 76

■ **7000LVT Bilar**

7100LVT, Vad gäller för personbilar (och motorcyklar) i verksamheten? Översiktlig beskrivning, s. 77

■ **8000LVT Representation**

8100LVT, Vad gäller om avdrag för representation? s. 78

(6100LVT) Verksamheten bedrivs i egen fastighet eller hyrda lokaler, vad gäller avdragsmässigt?

Företaget bedriver verksamheten i egen fastighet (byggnad)

Företaget gör avdrag för ingående moms på förvärv till byggnaden som för vilka driftkostnader som helst. Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) för ingående moms på förvärv som hänför sig till lokal som har karaktären av stadigvarande bostad kan dock aktualiseras. Verksamhetslokalen bör sålunda ha en separat ingång skild från bostadsdelar, t.ex. när fråga är om lokal i s.k. företagervilla.

[Rättsläget är emellertid sådant att avdragsförbuden kan ifrågasättas mot bakgrund av EU-rätten. Det lär leda till skatteprocess idag på grund av Skatteverkets inställning, men s.k. öppet yrkande med beskrivning till deklarationen av det enskilda fallet kan vara att rekommendera.]

Företagets förvärv till fastigheten kan utgöra s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. 2 § första stycket 2 ML, nämligen om:

- förvärv av ny-, till- eller ombyggnation av företagets fastighet om kostnaden för beskattningsåret uppgår till minst SEK 400 000 exkl.moms.

Jämkning av ingående moms kan aktualiseras inom 10 år från förvärvet för ny-, till- och ombyggnation (investeringsvaran). Reglerna är ganska komplexa och beträffande fastighetssidan bör alltid notering ske av förvärv av investeringsvaror (särskild handling enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML ska överlämnas till ny ägare vid överlåtelse, för att jämkning ska undgås), medan det för andra investeringsvaror enbart kan bli aktuellt med jämkning om förvärvet skett i en blandad verksamhet. Jämkning på grund av förändrad användning därvidlag efter förvärvet kan också aktualiseras till företagets fördel.

Företaget bedriver verksamheten i hyrda lokaler

Om företaget hyr lokaler, kan avdragsförbudet för lokal som har karaktären av stadigvarande bostad aktualiseras också avseende momsen i hyresavin från en hyresvärd som omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. Verksamhetslokalen bör sålunda även i sådant fall ha en separat ingång skild från bostadsdelar.

(7100LVT) Vad gäller för personbilar (och motorcyklar) i verksamheten? Översiktlig beskrivning

Momsmässigt gäller följande särskilt om moms och personbilar och motorcyklar.

De särskilda regler som berör avdragsrätt för ingående moms och uttagmoms i förevarande hänseende återfinns i 8 kap. 15 och 16 §§ respektive 2 kap. 5 § första stycket 3 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200). 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	...bilhandlareandra 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 stycket 1 och andra stycket första meningen ML).

(8100LVT) Vad gäller om avdrag för representation?

Enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200) får avdrag inte göras för sådan ingående moms som hänför sig till utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Enligt 8 kap. 9 § andra stycket ML, dess lydelse från och med 2018 (SFS 2017:1196), får dock, beträffande sådana utgifter som avses i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML, avdrag göras för ingående moms som avser måltider eller liknande förtäring, om

1. utgifterna har ett sådant omedelbart samband med verksamheten som avses i 16 kap. 2 § inkomstskattelagen,
2. avdraget inte överstiger vad som kan anses skäligt, och
3. avdraget högst uppgår till den ingående momsen på 300 kr per person och tillfälle.

För sammanhanget återges här lydelsen av 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (dess lydelse enligt SFS 2016:1055):

”Utgifter för representation och liknande ändamål ska dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. Utgifter för förtäring ska dock bara dras av om det är fråga om förfriskningar och annan enklare förtäring som inte kan anses som en måltid och som är av mindre värde.”