

6 Undantag från skatteplikt

6.1 Allmänt

Omsättning av varor och tjänster är skattepliktiga om de inte uttryckligen undantagits i 3 kap. ML. I detta avsnitt redogörs för dessa undantag i den ordning som de anges i lagen:

- Undantag på fastighetsområdet, avsnitt 6.2 och 20,
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg, avsnitt 6.3 och 26,
- Undantag för utbildning, avsnitt 6.4 och 27,
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel, avsnitt 6.5 och 35,
- Undantag för försäkringstjänster, avsnitt 6.6 och 35,
- Undantag för investeringsguld, avsnitt 6.7,
- Undantag inom kulturområdet, avsnitt 6.8 och 30,
- Undantag inom idrottsområdet, avsnitt 6.9 och 28,
- Undantag inom massmedieområdet, avsnitt 6.10 och 31,
- Undantag för fartyg och luftfartyg, avsnitt 6.11 och 25,
- Undantag för vissa andra varor och tjänster, avsnitt 6.12,
- Undantag för vissa interna tjänster, avsnitt 6.13,
- Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar, avsnitt 6.14 och 36,
- Undantag för överlåtelse av verksamhet, avsnitt 6.15 och 37,
- Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl., avsnitt 6.16,
- Undantag för uttag av varor och tjänster, avsnitt 6.17,
- Undantag för viss import, avsnitt 6.18,
- Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder, avsnitt 6.19,
- Undantag för viss omsättning i samband med import, avsnitt 6.20

Härutöver är viss varulagring undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. ML, se avsnitt 38.

De flesta undantag innebär att den som omsätter varan eller tjänsten varken ska redovisa utgående moms eller har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten.

I några fall medför omsättningen rätt till återbetalning av den ingående momsen enligt 10 kap. ML. Detta gäller vid s.k. kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Bestämmelserna om rätt till återbetalning av ingående moms behandlas i avsnitt 16.

6.2 Undantag på fastighetsområdet

3 kap. 2 och 3 §§ ML

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatteplikt. Vissa överlåtelser och upplåtelser är dock skattepliktiga genom ett undantag från undantaget.

ML:s regler inom fastighetsområdet behandlas i avsnitt 20.

Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening hänvisas till avsnitt 19.3.

6.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

3 kap. 4–7 §§ ML

Enligt 3 kap. 4 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget gäller även varor eller tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården eller omsorgen, vårdgivaren, omsätter som ett led i denna. Vårdgivare är den som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget är formulerat så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls, så länge som tjänsten avser vård eller omsorg. Även upphandlade vårdtjänster omfattas således av undantaget. För sjukvård krävs emellertid att tillhandahållandet sker på visst sätt för att undantaget ska gälla.

ML:s bestämmelser om undantagen för sjukvård, tandvård och social omsorg behandlas i avsnitt 26.

6.4 Undantag för utbildning

3 kap. 8 § ML

Skattefriheten för utbildning omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % moms.

ML:s bestämmelser om undantag för utbildning behandlas i avsnitt 27.

6.5 Undantag för bank- och finansierings-tjänster och för värdepappershandel

3 kap. 9 § ML

Av 3 kap. 9 § 1 st. ML framgår att omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Att bank- och finansieringsföretagens omsättning av tjänster i vissa delar inte omfattas av undantaget framgår av 3 kap. 9 § 2 st. ML.

Vad som avses med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet framgår av 3 kap. 9 § 3 st. 1 och 2 p. ML.

Vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § ML utom 3 st. 2 p. (förvaltning av värdepappersfond enligt lagen [1990:1114] om värdepappersfonder) föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående moms, s.k. kvalificerat undantag. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

ML:s regler om bank- och finansieringstjänster och om värdepappershandel behandlas i avsnitt 35.

6.6 Undantag för försäkringstjänster

Enligt 3 kap. 10 § ML undantas omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster från skatteplikt. Undantaget omfattar även tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar.

Undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster är i vissa fall ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att återbetalningsrätt för ingående moms kan föreligga i vissa fall. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

ML:s regler om undantag för försäkringstjänster behandlas i avsnitt 35.

6.7 Undantag för investeringsguld

Handel med investeringsguld undantas från momsbeskattning.

EG-rätt

Reglerna baseras på de bestämmelser i artikel 26b i sjätte direktivet som infördes genom rådets direktiv 98/80/EG.

Syftet med bestämmelserna är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Anledningen till de nu införda reglerna är dels att komma tillrätta med den konkurrenssnedvridning som råder mellan medlemsländerna på

grund av skillnader i beskattningen och dels att söka förhindra be-
dragerier med guld. Systemet är uppbyggt så att säljaren i vissa fall
kan bli frivilligt skattskyldig för en transaktion. Den frivilliga
skattskyldigheten är kombinerad med en omvänd skattskyldighet
för köparen om denne antingen är registrerad till moms eller ska
vara registrerad till moms som en följd av transaktionen. Det inne-
bär att det i sådana fall alltid är köparen som redovisar den
utgående momsen för transaktionen. Säljaren redovisar i sin dek-
laration endast den skattepliktiga omsättningen. Hur redovisning
ska ske i skattedeklarationen framgår av bilaga 5 i SKV:s
Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004.

EG:s mervärdesskattekommitté har godtagit riktlinjer i vissa frågor
som avser investeringsguld, se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s
mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 11.

3 kap. 10 a § ML

Undantaget i 3 kap. 10 a § ML omfattar omsättning av investe-
ringsguld, inbegripet investeringsguld representerat av värde-
papper, om omsättningen medför en äganderätt till eller en fordran
på guld. Enligt andra stycket undantas även förmedling av sådant
slag som görs för någon annans räkning i dennes namn.

**Definition av
investeringsguld
1 kap. 18 § ML**

Vad som avses med investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML:

1. guld i form av tacka eller platta med en vikt som godtas på
någon av marknaderna för sådant guld och med en finhalt av minst
995 tusendelar, oavsett om guldet representeras av värdepapper
eller inte,
2. guldmynt som
 - har en finhalt av minst 900 tusendelar,
 - är präglade efter år 1800,
 - är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet,
och
 - normalt säljs till ett pris som inte överstiger det öppna mark-
nadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre om-
fattas inte av första stycket 1.

Av lagrummet framgår att guldmynt som omfattas av den för-
teckning som årligen offentliggörs före den 1 december varje år i
C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning ska anses
uppfylla kriterierna för att räknas som investeringsguld under det
år förteckningen gäller. Det framgår vidare att sådana guldmynt
inte ska anses omsatta på grund av det numismatiska värdet. En
fullständig förteckning över vilka mynt som räknas som investe-

ringsguld under år 2004 har publicerats i Europeiska gemenskapens officiella tidning C-serien nr 272 den 13 november 2003.

Förteckningen påverkar dock inte möjligheten att från fall till fall bevilja skattebefrielse för omsättning av nypräglade eller andra guldmynt som inte omfattas av förteckningen men som uppfyller sjätte direktivets kriterier för investeringsguld, prop. 1998/99:69 s. 19. Skatteverket har enligt 21 § MF rätt att närmare föreskriva vilka guldmynt som uppfyller kriterierna för investeringsguld. Sådana föreskrifter tas fram av Skatteverkets huvudkontor (jfr verkets arbetsordning).

**Frivillig skatt-
skyldighet
3 kap. 10 b–10 c §§
ML**

Skattefriheten för transaktioner med investeringsguld är som huvudregel inte förenad med någon återbetalningsrätt av ingående moms. För att undvika s.k. kumulativa effekter har därför införts en möjlighet för vissa näringsidkare att bli frivilligt skattskyldiga för en sådan omsättning till en annan näringsidkare. Detta gäller för säljare som framställer investeringsguld, omvandlar guld till investeringsguld eller för säljare som i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriändamål.

Skattskyldigheten avser en viss transaktion. Säljaren kan således vara frivilligt skattskyldig för en omsättning medan en annan omsättning förblir undantagen från skatteplikt. Det krävs inte någon särskild anmälan eller beslut av SKV. Redovisning av den skattepliktiga omsättningen sker i skattedeklaration. Om säljaren inte redan är registrerad för redovisning av moms ska en anmälan för registrering ske på vanligt sätt.

Det finns inget krav att den frivilliga skattskyldigheten enbart ska omfatta omsättningar som sker till näringsidkare inom landet. Den får således även omfatta försäljning till en näringsidkare i ett annat EG-land om guld ska transporteras till köparen. I så fall gäller de allmänna bestämmelserna för EG-handel, se avsnitt 10.

Säljaren har avdragsrätt för ingående moms enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML.

När en frivilligt skattskyldig säljare anlitar ett ombud för förmedling av motsvarande försäljning har även ombudet rätt till frivillig skattskyldighet för sin annars från skatteplikt undantagna förmedlingstjänst.

**Omvänd skatt-
skyldighet vid
förvärv av
investeringsguld
1 kap. 2 § 4 a p.
ML**

Med omvänd skattskyldighet förstås att köparen är skattskyldig för omsättningen i stället för säljaren.

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare kan säljaren bli frivilligt skattskyldig. En sådan frivillig skattskyldighet är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till moms i Sverige eller ska vara registre-

rad som en konsekvens av transaktionen, 1 kap. 2 § 4 a ML (se även prop. 1998/99:69 s. 30). Av 3 kap. 1 § 1 st. 2–5 p. SBL framgår vem som ska vara registrerad till moms. Registreringsskyldighet omfattar även de näringsidkare som inte är skattskyldiga vid försäljning av investeringsguld men som har en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 c och 11 d §§, se 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL. Näringsidkare som inte är skattskyldiga till moms och som inte heller har rätt till återbetalning av ingående moms, t.ex. tandtekniker som köper investeringsguld för förbrukning i verksamheten, omfattas därmed inte av den omvända skattskyldigheten.

Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten (s.k. förvärvsskatt), beräknad på det fakturerade värdet, som en utgående moms. Om förvärvet har skett för en verksamhet som medför skattskyldighet har köparen samtidigt rätt att göra avdrag för förvärvsskatten såsom ingående moms i enlighet med allmänna bestämmelser.

Återbetalningsrätt kan dock uppkomma även för en köpare som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet om förutsättningarna i 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML är uppfyllda, se nedan.

**Omvänd skattskyldighet vid förvärv av guldmaterial m.m.
1 kap. 2 § 4 a p.
ML**

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare gäller omvänd skattskyldighet även vid förvärv av guldmaterial eller halvfärdiga produkter som inte uppfyller definitionen av investeringsguld i 1 kap. 18 § ML och som har en finhalt av minst 325 tusen delar. Försäljning av sådant guld är inte en från skatteplikt undantagen omsättning. Samma förutsättningar gäller som för omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld, dvs. att köparen antingen är registrerad till moms i Sverige eller ska vara registrerad som en konsekvens av transaktionen. Se ovan vad som sägs om omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld.

Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten (s.k. förvärvsskatt), beräknad på det fakturerade värdet, som utgående moms.

Om förvärvet av guldmaterial har skett till en verksamhet som medför skattskyldighet har köparen avdragsrätt för förvärvsskatten såsom ingående moms i enlighet med allmänna bestämmelser.

Återbetalningsrätt kan dock uppkomma även för en köpare som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet om förutsättningarna i 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML är uppfyllda, se nedan.

**Rätt till återbetalning
10 kap. 11 c–
11 d §§ ML**

Rätt till återbetalning av ingående moms vid skattefri omsättning av investeringsguld föreligger i vissa fall, t.ex. för varor och tjänster som avser framställningen. Rätten till återbetalning förutsätter att guldets faktiskt säljs vidare som investeringsguld. Reg-

lerna härom finns i 10 kap. 11 c–11 d §§ ML.

Vid skattefri omsättning av investeringsguld föreligger möjligheter till återbetalning av ingående moms, nämligen avseende:

- förvärv av investeringsguld, dvs. i de fall guld köpts av någon som är frivilligt skattskyldig (10 kap. 11 c § 1 p. ML),
- förvärv och import av sådant annat guld än investeringsguld som krävs för framställningen av investeringsguld (10 kap. 11 c § 2 p. ML), eller
- förvärv av bearbetningstjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt av guld (inbegripet investeringsguld), dvs. arbete på guld som ska förvandlas till investeringsguld eller på investeringsguld (10 kap. 11 c § 3 p. ML), även ingående moms hänförlig till stämpling omfattas av denna punkt.

Rätten till återbetalning är, i dessa fall, inte så omfattande som den avdragsrätt som föreligger för den som är frivilligt skattskyldig. Återbetalningsrätten omfattar exempelvis inte kringkostnader. För att inte alltför mycket missgynna producenter och förädlare som inte har någon möjlighet att utnyttja rätten till frivillig skattskyldighet t.ex. vid försäljning till privatpersoner, införs en något vidare återbetalningsrätt (10 kap. 11 d § ML) – dock inte av samma omfattning som den har som är frivilligt skattskyldig – nämligen

- för förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställning eller omvandling av investeringsguld.

Med varor knutna till produktionen avses även fastigheter. I övrigt ska denna något vidare återbetalningsrätt tillämpas restriktivt och inte omfatta ”overhead”-kostnader i form av exempelvis kostnader för marknadsföring eller administration. Inte heller banker eller finansinstitut har rätt till återbetalning för ingående moms hänförlig till sådana kostnader vid omsättning av investeringsguld till investerare (se prop.1998/99:69, s. 38).

I samtliga fyra fall förutsätter rätten till återbetalning att guld faktiskt säljs vidare som investeringsguld, dvs. att det sker en efterföljande skattefri omsättning av investeringsguld.

Exportomsättning

Exportomsättning av investeringsguld medför alltid rätt till återbetalning, 10 kap. 12 § ML. Se avsnitt 16.

Metallkonto

Byte av guld mot guld sker inom guldbranschen via s.k. metallkonto. Metallkonto är normalt ett viktkonto och inte ett värdekonto. Bytet går till så att ett företag lämnar in guldsprot till sin guldleverantör. Leverantören affinerar skrotet och sätter in det rena guld på kundens metallkonto. Kunden debiteras för affine-

ringstjänsten med moms. När kunden köper nytt guld tar han ut rent guld från kontot och debiteras inte för detta. Detta praktiska tillvägagångssätt har emellertid visat sig leda till skattebortfall och konkurrenssnedvridning. RSV har därför i en skrivelse 2000-05-04, dnr 4824-00/100, uttalat hur redovisningen ska ske. Guldsmedsbranschen har informerats i en särskild skrivelse, jfr RSV:s skrivelse 2000-10-25, dnr 2627-00/100.

Enligt SKV:s uppfattning ska värdet av det guld som lämnas in eller tidigare har lämnats in vid byte till annan skattepliktig guldvara ingå i beskattningsvärdet för den nya varan. Det saknar därvid betydelse om guld tas ut från ett metallkonto eller på annat sätt räknas kunden tillgodo. Moms ska därför debiteras med 25 % på beskattningsvärdet (varans pris). Det är endast i det fall kundens guld omarbetas så att exakt samma guld lämnas till baka till kunden som omarbetningen anses utgöra en tjänst. I det fallet ska endast själva omarbetningstjänsten beskattas.

Byte

Vid byte av en vara mot en annan vara räknas vid tillämpningen av ML inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Vid inbyte av guld från någon som inte är skattskyldig till moms, t.ex. en tandtekniker, uppkommer ingen ingående moms hos köparen. Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning är heller inte tillämpliga för föremål som helt eller till väsentlig del består av guld som är obearbetat eller i huvudsak obearbetat.

ML:s regler om vinstmarginalbeskattning behandlas i avsnitt 34.

Byte av investeringsguld mot annat investeringsguld eller värdepapper som representerar investeringsguld kan däremot göras utan momskonsekvenser. Definitionen av investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML.

Fakturakrav vid frivillig skattskyldighet

Den som valt att vara skattskyldig för transaktionen var före den 1 januari 2004 skyldig att ange detta i fakturan genom en hänvisning till tillämpligt lagrum i ML, dvs. 3 kap. 10 b § eller 10 c § ML. Från och med den 1 januari 2004 har denna skyldighet slopats genom att 11 kap. 5 b § ML har upphört att gälla. För den som valt att vara skattskyldig gäller dock enligt 11 kap. 8 § 3 p. ML att fakturan ska innehålla säljarens registreringsnummer till moms. Om omvänd skattskyldighet föreligger för köparen ska, enligt 11 kap. 8 § 11 p. ML, även detta framgå av fakturan genom hänvisning till tillämpligt lagrum i ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML), till relevant artikel i sjätte direktivet (26b.F) eller till annan uppgift om att köparen är skyldig att redovisa momsen. Av prop. 2003/04:26 s. 74 framgår att om det sistnämnda alternativet används så ska uppgiften om att köparen är skyldig att betala momsen tydligt framgå av fakturan.

**Fakturakrav då
omsättningen inte
är skattepliktig**

I de fall då säljaren valt att inte vara skattskyldig för omsättning av investeringsguld, eller då förutsättningarna för sådan frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML inte är uppfyllda, ska det framgå av fakturan att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I likhet med vad som sagts ovan ska detta framgå genom hänvisning till tillämpligt lagrum i ML (3 kap. 10 a § ML), till relevant artikel i sjätte direktivet (26b.B) eller till annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I sistnämnda fall ska det klart anges i fakturan att omsättningen är undantagen från skatteplikt på grund av att den avser investeringsguld, se prop. 2003/04:26 s. 74.

Se vidare om de nya faktureringsreglerna i avsnitt 17.

Identitetskontroll

I 14 kap. 1 a § SBL har införts en särskild skyldighet att identifiera kunden vid transaktioner med investeringsguld överstigande 10 000 kr. Säljaren ska anteckna dels vad transaktionen avser och dels köparens namn, personnummer, adress, telefonnummer samt för juridisk person även uppgift om firma och organisationsnummer. Sådana anteckningar behöver dock inte göras om en kopia av F-skattebevis överlämnas. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat EG-land och vid import. Däremot behöver uppgifter om köparens identitet inte lämnas vid export.

**Handel mellan
EU-länder**

När en svensk näringsidkare, som inte valt att bli skattskyldig för transaktionen, säljer investeringsguld, till någon i ett annat EU-land och guldmetall ska transporteras till köparen, ska säljaren endast redovisa detta som skattefri omsättning på rad 12 i skattedeklarationen.

Har säljaren i stället valt att försäljningen i fråga ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten gäller de allmänna bestämmelser om handel mellan EU-länder, se avsnitt 10.

Se även RSV:s skrivelser rörande frågor om guld; 1999-12-06 dnr 11796-99/100, 2000-01-04 dnr 1261-99/120 och 2000-01-27 dnr 1026-00/100.

6.8 Undantag inom kulturområdet

Nedan redogörs kortfattat för de omsättningar inom kulturområdet som är undantagna från skatteplikt enligt ML.

ML:s regler inom kulturområdet behandlas i avsnitt 30.

3 kap. 11 § ML

Undantaget från skatteplikt inom kulturområdet finns i 3 kap. 11 § ML. Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning:

1. En utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

2. biblioteksverksamhet, arkivverksamhet och museiverksamhet om verksamheten bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,
3. folkbildningsverksamhet, som understöds av det allmänna, och tillhandahålls av studieförbund och
4. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

6.9 Undantag inom idrottsområdet

Nedan redogörs kortfattat för de omsättningar inom idrottsområdet som är undantagna från skatteplikt enligt ML.

ML:s regler inom idrottsområdet behandlas i avsnitt 28.

3 kap. 11 a § ML

Undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet finns i 3 kap. 11 a § ML. Från skatteplikt undantas följande omsättningar:

1. Tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang,
2. tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, och
3. tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om de omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna ovan tillhandahålls av staten, en kommun eller en ideell förening när inkomsten medför skattefrihet enligt 7 kap. 7 § IL.

6.10 Undantag inom massmedieområdet

Periodiska publikationer 3 kap. 13–19 §§ ML

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt för tillhandahållande inom landet och för införsel av vissa kategorier av periodiska publikationer. Särskilt undantag från skatteplikt gäller även för omsättning av tjänst avseende framställning av de avsedda publikationerna och för annonsering däri.

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier:

- Medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML),
- Organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML).

Annonsering 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML

Omsättning av tjänst som avser införsel eller ackvisition av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML.

Framställning 3 kap. 19 § 1 st.

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML även omsättning av tjänst som avser framställning av en skattefri

2 p. ML

periodisk publikation under förutsättning att tjänsten tillhandahålls utgivaren av publikationen. Med framställning förstås mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Undantaget omfattar även åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen, s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport och distribution av upplagan. Undantaget från skatteplikt har fr.o.m. den 1 januari 2003 utvidgats till att omfatta även tjänster avseende framställning som tillhandahålls av annan än den tekniske framställaren.

**Program och katalog
3 kap. 18 § ML**

Enligt 3 kap. 18 § ML undantas från skatteplikt omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

**Radio och TV
3 kap. 20 § ML**

Enligt 3 kap. 20 § ML undantas från skatteplikt omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag. Undantaget gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften.

ML:s regler för skattefrihet inom massmedieområdet behandlas i avsnitt 31.

6.11 Undantag för fartyg och luftfartyg

3 kap. 21 § ML

Enligt 3 kap. 21 § ML undantas från skatteplikt omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg när varan säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren. Undantag från skatteplikt gäller också när varan förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning.

Vidare undantas från skatteplikt omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser ovan angivna fartyg och luftfartyg samt tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning därtill.

3 kap. 21 a § ML

Enligt 3 kap. 21 a § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 3 kap. 21 § ML.

3 kap. 22 § ML

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas från skatteplikt omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till sådant fartyg om överlåtelsen eller upplåtelsen sker till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. Undantaget omfattar också underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg.

ML:s bestämmelser om skattefrihet för fartyg och luftfartyg behandlas i avsnitt 25.

6.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster

6.12.1 Sedlar och mynt

3 kap. 23 § 1 p. ML

Från skatteplikt undantas sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål.

Frimärken

Undantaget gällde t.o.m. den 31 oktober 1995 även frimärken, dock inte vid omsättning eller införsel i en särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning. Undantaget för frimärken slopades som ett led i tillkomsten av de nya bestämmelserna om beskattning av handel med begagnade varor, samlarföremål m.m. (SFS 1995:700). Skatteplikt för omsättning av frimärken föreligger således oavsett om försäljning av frimärken avser förskott för en brevdistributionstjänst eller försäljning av frimärken som samlarföremål. Det innebär bl.a. att Posten AB:s försäljning av samlarfrimärken till nominella värdet också är skattepliktig se prop. 1994/95:202 s. 57. Se vidare avsnitt 34.

Sedlar och mynt

Till och med den 31 oktober 1995 gällde att omsättning av sedlar eller mynt som *är eller har varit* gällande betalningsmedel var undantagna från skatteplikt. Genom ändring i 3 kap. 23 § 1 p. ML (SFS 1995:700) gäller fr.o.m. den 1 november 1995 undantag endast för omsättning av sedlar och mynt som *är* betalningsmedel. Omsättning av samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde är dock inte undantagen från skatteplikt. Med betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande. S.k. lokalmynt, som under en begränsad tid kan användas som betalningsmedel på utgivningsorten, är inte undantagna från skatteplikt. Se vidare avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattning.

EG-rätt

Undantaget motsvaras av artikel 13 B.d 4 i sjätte direktivet.

6.12.2 Läkemedel

3 kap. 23 § 2 p. ML

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning undantas från skatteplikt. Skattefriheten gäller oavsett om läkemedlet är receptbelagt eller inte under förutsättning att det lämnas ut mot recept. Försäljning av läkemedel som lämnas ut utan recept omfattas därmed inte av undantaget även om det aktuella läkemedlet kan tillhandahållas på apotek mot recept. Det innebär att preparat som t.ex. säljs av en hälsokostaffär inte är undantaget från skatteplikt även om samma preparat även tillhandahålls mot recept på ett apotek. Även djurmedicin som utlämnas mot recept eller säljs till djursjukhus omfattas av undantaget.

Begreppet läkemedel definieras i läkemedelslagen (1992:859).

Recept

Då undantaget från skatteplikt infördes definierades recept i Medicinalstyrelsens föreskrifter som en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar att begreppet recept avsåg både ordination av läkemedel för enskild användare och t.ex. läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, dvs. vad som idag motsvarar definitionen av "recept" och "rekvisition" i 2 § läkemedelsverkets receptföreskrifter (LVFS 1997:10).

RR-dom

RR har 2003-05-27, RÅ 2003 ref. 29, fastställt SRN:s förhandsbesked 2002-01-09 och ansett att ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentral omfattas av undantaget från skatteplikt för läkemedel som lämnas ut enligt recept. Det aktuella bolaget hade tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler.

RR-dom: Sjukhus

RR har 2001-03-15, RÅ 2001 not. 40, fastställt SRN:s förhandsbesked 1999-12-13. I förhandsbeskedet har SRN definierat begreppet sjukhus i undantagsbestämmelsen. Sökandebolaget hade ställt två frågor:

Den första frågan gällde om försäljning av läkemedel är undantagen från skatteplikt om köparen utgörs av:

- a) allmänt sjukhus,
- b) privat sjukhus,
- c) vårdcentral,
- d) företagsläkare,

- e) privatläkare,
- f) husläkare.

Den andra frågan var om svaret på ovanstående fråga påverkas av om köparen av Socialstyrelsen åsatts en femsiffrig kod över sjukvårdsanläggningar m.m.

SRN svarade att undantaget gäller endast för försäljning till allmänt och privat sjukhus och att svaret inte påverkas av om köparen åsatts ifrågavarande kod.

SRN gjorde följande bedömning angående begreppet sjukhus.

”Enligt 5 § första stycket hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) skall det för hälso- och sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning finnas sjukhus. Vård som ges under sådan intagning benämns sluten vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppen vård. Varken enligt denna eller annan bestämmelse eller enligt normalt språkbruk kan som sjukhus betecknas annat än sådana inrättningar som bedriver hälso- och sjukvård som kräver intagning. Begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § 2 p. ML kan mot bakgrund av det anförda enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom den öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare”.

Omsättning av läkemedel till sjukhus eller enligt recept är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer läkemedel har rätt till återbetalning av ingående moms vid inköp för verksamheten, trots att utgående moms inte ska redovisas vid försäljning av läkemedlen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

EG-rätt

ML:s undantag från skatteplikt för läkemedel saknar motsvarighet i sjätte direktivet. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget med EU erhållit rätt att behålla det kvalificerade undantaget (SFS 1994:1501 s. 5792 i inbundna SFS-serien).

6.12.3 Organ, blod m.m.

3 kap. 23 § 3 p. ML

Omsättning av organ, blod och modersmjölk från människa är undantagen från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt innefattar inte omsättning av blodplasma.

EG-rätt

Undantaget motsvaras av artikel 13 A.1 d i sjätte direktivet.

6.12.4 Flygbränsle

3 kap. 23 § 4 p. ML

Omsättning av flygbensin och flygfotogen är kvalificerat undantagen från skatteplikt. Det innebär att den som i yrkesmässig

verksamhet säljer sådana varor har rätt till återbetalning av ingående moms vid inköp för verksamheten, trots att utgående moms inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfoto-genen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

6.12.5 Lotterier, spel m.m.

3 kap. 23 § 5 p. ML

Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel undantas från skatteplikt. Departementschefen har i prop. 1989/90:111 s. 200 uttalat att med lotterier ska förstås detsamma som i lotterilagen (1982:1011). Lotterilagen (1982:1011) har fr.o.m. 1 januari 1995 ersatts av lotterilag (1994:1000), i det följande benämnd lotterilagen.

Lotterilagen

Enligt 3 § lotterilagen hänförs till lotterier

1. lottning, gissning, vadhållning och liknande förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen,
3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel,

under förutsättning att en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få. Med vinst avses även rätt till fortsatt spel.

Motsvarigheten till 3 § lotterilagen fanns i 1 § lotterilag (1982:1011).

Undantaget från skatteplikt innebär således att lottsedlar, tipsspel m.m. inte ska momsbeläggas när de säljs av en lotteriarrangör eller dennes ombud. Skattefriheten omfattar emellertid inte förmedling av lottsedlar, tipsspel m.m. Moms ska därför redovisas på förmedlingsprovisioner och förmedlingsavgifter. Skattefriheten omfattar inte heller entréavgifter till inrättningar där spelverksamhet bedrivs, se prop. 1989/90:111 s. 120.

Hänvisningen till lotterilagen gör att undantaget även omfattar avgifter för s.k. flipperspel. Sådana automatspel hänförs enligt definitionen i 3 § lotterilagen till lotterier även om föreskrifter för automatspel som inte ger vinst, eller ger vinst bara i form av frispel, finns i lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel, se 2 § lotterilagen.

EG-rätt

Undantaget för lotterier m.m. i ML motsvaras av artikel 13 B.f i det sjätte direktivet. Enligt artikeln ska från skatteplikt undantas vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

82 Undantag från skatteplikt, *Avsnitt 6*

Spel på spelautomater (enarmade banditer)

SRN har i ett förhandsbesked 2001-09-27 uttalat att spel på s.k. enarmade banditer omfattas av undantaget för lotterier m.m. Det förhållandet att spelen delvis tillhandahållits under tid då det förelåg förbud att anordna sådant spel i Sverige förändrade inte bedömningen. SRN har i förhandsbeskedet hänvisat till mål C-283/95, Karlheinz Fischer.

EG-dom C-283/95

I målet fann EG-domstolen att olagligt anordnande av hasardspel omfattas av tillämpningsområdet för det sjätte direktivet och att artikel 13 B.f i direktivet ska tolkas så att en medlemsstat inte kan belägga olaglig verksamhet med moms då motsvarande laglig verksamhet, som utförs av ett kasino med tillstånd, är undantagen från skatteplikt.

Spel anordnat i enkelt bolag

Av ett förhandsbesked meddelat 1995-06-09 av SRN framgår att flipperspelsverksamhet bedriven i enkelt bolag mellan t.ex. restaurangägare och ägare till utrustning i sin helhet är undantagen från skatteplikt, oavsett vem som innehar tillstånd att bedriva verksamheten.

Samma synsätt bör gälla för andra spelverksamheter, t.ex. roulettspel.

I de enskilda fallen måste en bedömning göras med ledning av avtalet för att avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva spelverksamheten, eller om avtalet i stället innebär att den ena av avtalsparterna mot ersättning ska utföra vissa tjänster eller upplåta tillgångar för användning i den andra avtalspartens spelverksamhet. Det är även av avgörande betydelse för bedömningen att inte bolagsförhållandet enbart kommer till uttryck i avtalet, utan att parterna i olika sammanhang även agerar som ett gemensamt bolag, såsom ansvars- och marknadsföringsfrågor.

KR-dom

I en dom 1997-03-12 (mål nr 8376-8377/94) har KR i Stockholm fastställt LR:s och SKM:s bedömning att bolaget tillhandahållit skattepliktig omsättning av tjänster, uthyrning och skötsel av spelautomater, och inte skattefri spelverksamhet. Mellan bolaget och lokal innehavarna hade slutits s.k. spelavtal. Av avtalen framgick att parterna avsåg att gemensamt bedriva spel. Erforderliga tillstånd enligt lotterilagen innehades av lokal innehavarna.

Jack Vegas

I en skrivelse 2000-04-11, dnr 7181-98/901, har RSV besvarat ett antal mervärdesskatterättsliga frågor som gäller värdeautomat-spelet Jack Vegas. I skrivelsen redogörs bl.a. för ett standardavtal som upprättas mellan AB Svenska Spel och restaurangföretag. I skrivelsen framhåller RSV bl.a. i fråga om vem som ska anses bedriva spelverksamhet och avtalets giltighet att tolkningen av de olika avtalen måste göras självständigt i varje enskilt fall.

6.12.6 Gravskötsel

3 kap. 23 § 6 p. ML

Omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel är undantagen från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats.

Med huvudman avses fr.o.m. den 1 januari 2000, enligt 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144) församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan eller kommun som ska anordna och hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom ett visst område (prop. 1998/99:38). Av 2 kap. 2 a § begravningslagen framgår dock att även annan än huvudman kan inneha en allmän begravningsplats.

Det åligger församling, eller om regeringen för särskilt fall så förordnat, kommun att hålla allmän begravningsplats (2 kap. 1 § begravningslagen, 1990:1144). Gravöppning får endast ske genom innehavarens av begravningsplatsen försorg (2 kap. 13 § begravningslagen). Flertalet kyrkogårdsförvaltningar har åtagit sig att även tillhandahålla gravskötsel, även om någon skyldighet att göra det inte finns.

Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt IL. Föredragande statsråd ansåg att det inte kunde vara i överensstämmelse med grunderna för ML att verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning ska medföra skattskyldighet till moms (se prop. 1989/90:111 s. 139). Omsättning av tjänsterna har därför uttryckligen undantagits från skatteplikt.

EG-rätt

Sjätte direktivet innehåller inget undantag från skatteplikt för gravöppning eller gravskötsel. Det svenska undantaget ryms emellertid under artikel 4.5 i sjätte direktivet. Enligt denna artikel anses stater, regioner, kommuner och andra offentliga subjekt inte som beskattningsbara personer såvitt avser verksamheter eller transaktioner som de utövar i sin egenskap av offentlig myndighet.

6.12.7 Guld till Sveriges Riksbank

3 kap. 23 § 7 p. ML

Tillhandahållande av guld till Sveriges Riksbank är undantaget från skatteplikt. Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer guld till Sveriges Riksbank har rätt till återbetalning av ingående moms vid inköp för verksamheten, trots att utgående moms inte ska redovisas vid försäljningen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

EG-rätt

Undantaget motsvaras av artikel 15.11 i sjätte direktivet. Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i avsnitt 6.7.

6.13 Undantag för vissa interna tjänster

3 kap. 23 a § ML

Genom lagändring den 1 juli 1998 har införts ett undantag för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, 3 kap. 23 a § ML. En förutsättning för undantaget är att

- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och
- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser vidare endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.

EG-rätt

Bestämmelsen motsvaras av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet och har tillkommit som ett komplement till införandet av de särskilda bestämmelserna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML.

Kanslisamverkan mellan fackförbund

I ett överklagat förhandsbesked ansåg RR i dom 2001-06-18, RÅ 2001 ref. 34 (I), att 3 kap. 23 a § ML var tillämpligt på tjänster avseende förhandlingsverksamhet som tillhandahölls mellan fackförbund. Förutsättningarna i förhandsbeskedet var följande. Tre fackförbund, A, B och C, hade ingått ett avtal om kanslisamverkan. Kansliet bestod av kansliledning, en förhandlingsavdelning samt en administrativ avdelning uppdelad på en redovisningsenhet, en dataenhet samt en enhet för kontorsservice. I förhandlingsavdelningens arbete ingick allmänt förhandlingsarbete, arbetsrätt, facklig utbildning av lokala företrädare m.m. Personalen på kansliet var anställda av A. Kostnaderna för kansliet fördelades mellan förbunden i relation till deras medlemsantal.

SRN ansåg att A mot ersättning tillhandahöll tjänster åt B och C, dvs. omsättning förelåg. SRN ansåg vidare att tjänsterna tillhandahölls i en yrkesmässig verksamhet bedriven av A samt att omsättningen inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked vad gäller frågan om i vad mån A omsatte tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Med ändring av förhandsbeskedet förklarade RR emellertid att omsättningen såvitt gällde förhandlingsverksamhet var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. RR motiverade sin bedömning enligt följande:

Fristående grupp

”En första förutsättning för att undantaget i 3 kap. 23 a § ML skall vara tillämpligt är att fråga är om en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer. Uttrycket ”fristående grupp” får såväl i ML:s som i direktivets mening anses ha den innebörden att en sådan grupp kan utgöra en självständig juridisk person, t.ex. en ideell förening, men att den också kan bestå av flera personer som utan någon fast organisatorisk överbyggnad samverkar inom ett visst område. Det mellan förbundet och övriga förbund träffade samarbetsavtalet får därför anses medföra att de bildat en sådan fristående grupp som avses i 3 kap. 23 a § ML.

Tjänster som tillhandahålls ”inom” fristående grupper

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML förutsätter vidare för sin tillämpning att tjänster utförs ”inom” fristående grupper. I detta krav ligger inte mer än att det skall vara fråga om gruppens interna tjänster. Undantaget, såsom det utformats i ML, får därför anses tillämpligt bl.a. om gruppen anförtror åt en av sina medlemmar att tillhandahålla de övriga medlemmarna tjänsterna. Det kan i sammanhanget påpekas att regeln i ML har kommit att få en något annorlunda utformning än direktivets motsvarande bestämmelse, som talar om tjänster som utförs ”av” fristående grupper. Den omständigheten att direktivbestämmelsen, med avseende på vem det är som skall tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantaget, möjligen kan tolkas så att den får en mer begränsad räckvidd medför emellertid inte att en skattskyldig får förvägras de undantag från skatteplikt som i förekommande fall kan medges med en tillämpning av ML:s bestämmelser.

Verksamheten i övrigt medför inte skattskyldighet

Den verksamhet som förbunden bedriver – utöver tillhandahållande av de interna tjänsterna – medför inte skattskyldighet. Även denna förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen är således uppfylld.

Tjänster direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, kostnadstäckning

Enligt vad medlemmarna i gruppen kommit överens om tillhandahåller förbundet de övriga förbunden vissa tjänster, främst förhandlingstjänster. Dessa senare tjänster är nödvändiga för verksamhetens utövande och tillhandahålls normalt inte av någon utanför gruppen. De övriga förbunden svarar för den del av kostnaderna som belöper på dem. Även de övriga förutsättningarna för undantagets tillämpning är således uppfyllda. Den omsättning av tjänster som sker då förbundet utövar förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

Tjänster som tillhandahålls på den öppna marknaden

Förbundet utför vid sidan av förhandlingsverksamheten också andra tjänster åt de övriga förbunden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning. Tjänster av detta slag tillhandahålls på den öppna marknaden och omfattas således inte av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML”.

6.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar

3 kap. 24 § ML

All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § 1 st. ML om inte annat angivits i kapitlet. Även försäljning av tillgångar från en verksamhet som inte medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en undantagsregel fanns. Denna undantagsregel finns i 3 kap. 24 § ML.

Undantaget gäller överlåtelse av andra tillgångar än omsättnings-tillgångar om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML av ingående moms när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången.

Reglerna för undantaget behandlas i avsnitt 36.

6.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet

3 kap. 25 § ML

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överläts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Skattefriheten vid överlåtelse av verksamhet behandlas i avsnitt 37.

6.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar

3 kap. 26 a § ML

Omsättning av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt om köparen är en utländsk beskickning, diplomat, utländskt konsulat m.fl. En förutsättning för skattefrihet är att köparen till säljaren överlämnar ett intyg från UD.

3 kap. 26 b § ML

Har ett motorfordon förvärvats skattefritt enligt 3 kap. 26 a § ML ovan finns regler i 3 kap. 26 b § ML om återbetalning av skatten vid överlåtelse inom viss tid.

3 kap. 26 c § ML

I 3 kap. 26 c § ML finns regler för hur återbetalning på grund av bestämmelserna i 3 kap. 26 b § ML ska ske.

Skattefriheten för utländska beskickningar behandlas i avsnitt 39.

6.17 Undantag för uttag av varor och tjänster

3 kap. 27 § ML

Från skatteplikt undantas uttag av varor för representationsändamål under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringarna enligt 16 kap. 2 § IL. Jfr avsnitt 15.2.10.3, avdrag för representationskostnader.

3 kap. 29 § ML

Generellt sett gäller undantag från skatteplikt för kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. I de fall en kommun är skattskyldig för fastighetsförvaltning i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML föreligger dock skatteplikt för uttag i den mån fråga är om arbeten på stadigvarande bostad. Undantaget omfattar däremot fr.o.m. den 1 juli 1998 kommunens uttag av tjänster avseende t.ex. äldreboende, dvs. sådana boendeformer som avses i 6 § lagen (1995: 1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Jfr avsnitt 19.8 beträffande fastighetsförvaltning.

6.18 Undantag för viss import

**3 kap. 30 § 1 st.
ML**

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. Bestämmelsen innebär, om annat inte särskilt anges i lagen, att om tullfrihet föreligger undantas även importen från skatteplikt enligt ML. Tullfrihet medges t.ex. för import av varor för att främja handeln. Som exempel kan nämnas varuprover av försumbart värde och trycksaker och reklammaterial såsom kataloger, prislistor m.m. samt för produkter som används eller förbrukas i samband med en mässa eller liknande evenemang. Skattefriheten kan gälla även tidningsprenumeranter, se avsnitt 31.1.

**3 kap. 30 § 2 st.
ML**

Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 10.6.2.1.

6.19 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder

**3 kap. 30 a § 1 st.
1 p. ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen återoplat VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige. Se avsnitt 10.6.2.1

88 *Undantag från skatteplikt, Avsnitt 6*

3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML	Från skatteplikt undantas omsättning av punktskattepliktig vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land om köparen inte är en privatperson. Se avsnitt 10.6.2.9.
3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML	Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, i den omfattning som frihet från moms för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet. Se avsnitt 39.
3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML	Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som frihet från moms för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet. Se avsnitt 39.
3 kap. 30 a § 2 st. ML	Från skatteplikt undantas omsättning av nytt transportmedel, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, även om köparen inte är registrerad till moms. Se avsnitt 10.6.2.10.
3 kap. 30 a § 3 st. ML	Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen. Se avsnitt 39. Vad som avses med EU:s institutioner och organ framgår av bilaga 10.
3 kap. 30 a § 4 st. ML	Från skatteplikt undantas sådan överföring av en vara till ett annat EG-land som jämföras med omsättning enligt i 2 kap. 1 § 2 st. ML. Undantaget gäller om förhållandena är sådana som anges i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 eller 2 eller i 2 st. ML. Se avsnitt 10.5.4.2.
3 kap. 30 b § ML	Från skatteplikt undantas GIF som utländsk mellanman gör i Sverige i en "äkt" trepartshandel, dvs. samtliga parter är registrerade i olika EG-länder. Se avsnitt 10.6.4.7.
3 kap. 30 d § 1 st. ML	Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländsk företagare, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML skulle ha förelegat för hela skatten om sådan påförts. Se avsnitt 10.6.4.11.
3 kap. 30 d § 2 st. ML	Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländska beskickningar m.m. och medlemmar av diplomatisk personal vid utländsk beskickning m.m. om rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se avsnitt 39.

- 3 kap. 30 e § ML** Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varu-transporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.
- 3 kap. 30 f § ML** Från skatteplikt undantas GIF av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EG-land. Se avsnitt 34.
- 3 kap. 30 g § ML** Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning.
- Bestämmelsen innebär att s.k. terminalavgifter, dvs. de ersättningar som erhålls för att distribuera inkommande post, behandlas på ett enhetligt sätt, oavsett om de utförs åt postförvaltningar i andra EG-länder eller i tredje land. En motsvarande tjänst till postföretag i tredje land anses som en omsättning utomlands och beskattas av denna anledning inte.

6.20 Undantag för viss omsättning i samband med import

- 3 kap. 32 § ML** Från skatteplikt undantas tjänst då omkostnaden för denna enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML ska ingå i beskattningsunderlaget för importen. Se avsnitt 10 och 12.