



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Skreven av Aleksandra Nattlund

Mervärdesskatt vid handel med
tjänster – transporttjänster
(varutransporter i EG-rättsligt perspektiv)

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Ämnet: Internationell beskattning

VT 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR OCH TERMER	4
1. INLEDNING	7
1.1 Syfte och ämnesmässig avgränsning	7
1.2 Material och metod	8
1.3 Forskningsläge	9
1.4 Disposition av uppsatsen	10
2. MERVÄRDESSKATTEN	12
1.5 Skattens karaktär	12
2.2. Mervärdesbeskattningens utveckling i Sverige	12
2.3. Harmonisering inom EU	15
2.3.1. Inledning	15
2.3.2. EG:s mervärdesskatterätt, en översikt	16
2.3.3. Tillämpning av EG- direktiven	16
2.3.3.1. Inledning	16
2.3.3.2. Direkt effekt	17
2.3.3.3. Direktivkonform tolkning	18
2.3.3.4. Skadestånd	19
2.3.4. Tolkning av svensk mervärdesskatterätt, en kort sammanfattning	20
3. MERVÄRDESSKATTENS KONSTRUKTION	21
3.1. Inledning	21
3.2. Skattskyldiga subjekt	22
3.2.1. Vem är skattskyldig ?	22
3.3. Yrkesmässig verksamhet	23
3.3.1. Allmänt om yrkesmässighetsbegreppet	23
3.3.2. Huvudregel	24
3.3.3. Verksamhetsformer jämförliga med näringsverksamhet	24
3.3.4. Andra utvidgningar och inskränkningar	24
3.3.5. Utländska företagare	25
3.3.6. Ideella föreningar	25
3.4. Skattepliktig omsättning	26

3.4.1. Omsättningsbegreppet	26
3.4.2. Skattepliktig omsättning inom landet	27
3.5. Varubegreppet	28
3.6. Tjänstebegreppet	28
3.7. Gemenskapsinternt förvärv (GIF)	28
3.7.1. Allmänt om gemenskapsinternt förvärv	28
3.7.2. Försäljning mellan skattskyldiga	29
3.7.3. Försäljning till icke skattskyldiga	30
3.7.4. Försäljning till privatpersoner	30
3.7.5. Treporthandel	31
4. HANDEL MED TJÄNSTER	32
4.1. Allmänt	32
4.2. Huvudregel vid handel med tjänster	33
4.3. Uppräkning av undantagen från huvudregeln	34
5. TRANSPORTTJÄNSTER	35
5.1. Inledning	35
5.2. Persontransport	35
5.2.1. Resor i Sverige	35
5.2.2. Utlandsresor - momsfri exporttjänst	35
5.2.3. Resebyråer	36
5.2.3.1. Beskattning enligt vinstmarginalmetoden	36
5.3. Varutransporter	37
5.3.1. Allmänt om begreppet varutransport.	37
5.3.2. Varutransport till land utanför EG	37
5.3.3. Varutransporter mellan EG-länder, betydelsen av momsregistreringsnummer (VAT-nummer)	38
5.3.3.1. Åskådningsexempel 1	39
5.3.3.2. Åskådningsexempel 2	40
5.3.3.3. Åskådningsexempel 3	41
5.3.4. Deltransporter inom Sverige	42
5.3.5. Transporter med fartyg och flygplan	43
5.3.6. Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport.	43
5.3.7. Förmedling av transporttjänster	45
5.3.7.1. Åskådningsexempel	46
5.3.8. Förmedling av sjö- och flygtransporter	46
5.3.9. Förmedling av transporttjänst i eget namn	46
5.3.9.1. Åskådningsexempel	47
5.3.10. Förmedling av omhändertagande, lastning m.m. inom EG	47
5.3.11. Brevtransporter	48
5.3.12. Schema vid beskattning av transport eller transportrelaterad tjänst	48
6. SJÄTTE MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET, (BESTÄMMELSER RÖRANDE TRANSPORTTJÄNSTER)	50

6.1. Inledning	50
6.1.1. Huvudprinciperna i EG:s mervärdesskattedirektiv	50
6.2. Transaktionsland för tjänster	51
6.2.1. Huvudregeln (artikel 9.1).	51
6.3. Undantag för transporttjänster enligt artikel 9.2 b	52
6.4. Gemenskapsinterna godstransporttjänster enligt artikel 28b.C	52
6.4.1. Exempel	53
6.5. Tjänster med anknytning till gemenskapsinterna godstransporttjänster enligt artikel 28b.D	54
6.6. Tjänster som tillhandahålls av förmedlare i samband med	
na godstransporter i enlighet med artikel 28b.E 1 och 28b.E 2	gemenskapsinter 54
6.6.1. Exempel	55
7. AVSLUTNING.	56
LITTERATURFÖRTECKNING	57
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	60

Sammanfattning

Mervärdesskatten är en generell indirekt skatt, som tas ut på konsumtion. Det är konsumenterna som i slutledet skall betala skatten. Staten uppstår inte skatten direkt från konsumenterna utan i stället indirekt från alla de näringsidkare som i olika led deltar i produktion och distribution av varor och tjänster.

Momsen infördes 1969 som ersättning för den allmänna varuskatten (omsen). Momsen har därefter varit föremål för översyn i flera omgångar, bl. a. i samband med skattereformen 1990. I juli 1994 ersattes lagen om mervärdesskatt av den nuvarande mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Vid Sveriges inträde i EG 1 januari 1995 skedde en ytterligare anpassning till EG:s regelverk. Bl. a. infördes de regler som gäller för handel med varor och tjänster mellan länderna inom gemenskapen. Förändringen innebär t. ex. att begreppen export och import efter EG-inträdet endast används på varutransaktioner med länder utanför EG. Inom EG gäller i stället regler om s. k. gemenskapsinterna förvärv.

De grundläggande reglerna om momsen inom EG finns i det sjätte mervärdesskattedirektivet¹ och i kompletteringar till detta direktiv. Genom kopplingen mellan EG:s momsdirektiv och den svenska momslagen får EG-domstolens domar avgörande betydelse vid tolkning av de svenska momsbestämmelserna.

Vid handel mellan EG-länder gäller den så kallad destinationsprincipen. Den innebär att mervärdesskatt som huvudregel tas ut i det land där varan eller tjänsten konsumeras. Vid gränsöverskridande handel sker därför fakturering normalt utan moms. I stället förvärvsbeskattas köparen för omsättning.

En förutsättning för att skattskyldigheten skall uppkomma enligt mervärdesskattelagen är att omsättning, som är skattepliktig, sker i en yrkesmässig verksamhet. Det krävs vidare att en vara eller en tjänst omsatts i Sverige.² Regler om i vilka fall en omsättning skall anses som en omsättning inom landet finns i 5 kap 2-8 § § ML.

Reglerna angående omsättning av varor och omsättning av tjänster skiljer sig ifrån varandra. Bestämmelserna om omsättningsland för tjänster är inte generella på samma sätt som för varor utan skilda regler gäller för olika typer av tjänster. Det är därför viktigt att göra klart vad för typ av tjänst tillhandahållandet avser.

Bestämmelserna rörande transporttjänster kan indelas i persontransporter och varutransporter. Indelningen kan göras ännu mer detaljerad som EG-transporter, varutransporter utan samband med EG-transport, förmedling av varutransporter med mera. Vid varutransporter inom EG är det viktigt att

¹ Direktiv 77/388/EEG. EGT L 145 1977 s. 1.

² I fråga om gemenskapsinterna förvärv krävs för skattskyldighet motsatsvis att omsättningen inte gjorts i Sverige.

känna till att köparen är momsregistrerad i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker.³

Persontransporttjänster anses omsatta inom landet om de utförs i Sverige. Utförs tjänsten både i Sverige och i något annat land (EG-land eller tredje land), anses den i sin helhet omsatt utomlands, om transporten sker direkt till eller från utlandet.⁴

Varutransporter, som utförs endast i Sverige och som inte utgör ett led i en EG-transport (varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land), anses på samma sätt som persontransporttjänster omsatta inom landet. Varutransporter som utförs i Sverige och i något annat land anses i sin helhet omsatta utomlands om transporten sker direkt till eller från utlandet.⁵ Om transporten utgör en EG-transport skall i stället 5 a § tillämpas.⁶ Förmedlingstjänst avseende sådana varutransporter som angetts ovan anses omsatt inom landet om transporttjänsten är omsatt inom landet.

Bestämmelsen rörande EG-transporter i enlighet med 5 a § innebär följande: En varutransport som påbörjas i exempelvis Storbritannien och avslutas i Finland är en EG-transport. Om ett svenskt speditörsföretag som ett led häri transporterar varorna från hamnen i Göteborg till hamnen i Stockholm, utgör även denna transport en EG-transport.⁷

EG-transporttjänst, och förmedling av sådana tjänster, kan bli föremål för förvärvsbeskattning. Anses tjänsten omsatt i Sverige föreligger skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap 2 § 1 och 3 st. , om den som omsatt tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige.

EG-transportregeln ger svenska företag möjlighet att styra beskattningen till Sverige genom att åberopa momsregistreringsnummer (VAT-nummer).⁸

³ Har en försäljning gjorts utan svensk moms och det senare visar sig att köparen inte varit registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land, kan säljaren bli skyldig att betala moms till staten.

⁴ 5 kap 5 § ML.

⁵ 5 kap 5 § ML.

⁶ 5 kap 5 a §ML.

⁷ Kindlund Peter, Svensby Bo och Dreij Olaf: *Skatte- och deklarationshandboken*, tjugofemte upplagan , Finland 2001.

⁸ Skattemyndigheterna tilldelar i dag fysiska och juridiska personer som är moms skyldiga ett momsregistreringsnummer, när de anmäler sig till momsregistrering. Numret bygger på person- eller organisationsnumret och föregås av en länskod samt åtföljs av ett tilläggsnummer.

Förord

Jag vill tacka min handledare Christina Moëll för värdefulla synpunkter och kommentarer under arbetet med denna uppsats.

Mina vänner har visat stort intresse för denna uppsats och för detta är jag mycket tacksam.

Jag vill också tacka min familj för ert enorma stöd under min studietid i Lund. Framför allt vill jag tacka Björn, vars ständiga uppmuntran och engagemang har varit ovärderligt! TACK !

Lund, september 2002

Aleksandra Natlund

Förkortningar och termer

Beskattningsunderlag	Det värde på vilket moms beräknas.
EG	Europeiska gemenskaperna. Samlingsnamn efter 1968 för Kol- och stålunionen, EEC och Euroatom.
EG-land	De områden som tillhör Europeiska Gemenskapens mervärdesskatteområde.
EG-domstolen	Europeiska gemenskapernas domstol i Luxemburg.
EU	Europeiska unionen. Namn på den Europeiska gemenskapen sedan den omvandlat sig till en politisk såväl som ekonomisk union i och med Maastrichtfördraget 1993.
Export	Försäljning av varor och tjänster till länder utanför EG.
Förmedling	Uppdrag att för annans räkning, och för att i dennes namn, träffa avtal om köp eller försäljning.
Förvärv	Köp av vara eller tjänst.
Gemenskapsinterna förvärv, GIF	En svensk momsregistrerad företagares köp av vara från företagare i annat EG-land som blir momsbeskattad i Sverige.
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229).
Import	Med import menas att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG.
Ingående moms	Moms som företagare får betala för de inköp han gör för verksamheten.

Kommission	I eget namn för annan persons räkning.
KPMG	K står för Klynveld (Piet Klynveld), P står för Peat (William Barclay Peat), M står för Marwick (James Marwick) och G för Goerdeler (Dr. Reinhard Goerdeler).
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200).
Moms	Mervärdesskatt.
Momsregistreringsnummer	VAT-nummer, skrivs på följande sätt: SE556123456701. SE står för Sverige.
NUTEK	Närings- och teknikutvecklingsverket
Omsättning	Försäljning, uttag, byte.
Prop.	Regeringens proposition.
RSV	Riksskatteverket.
RÅ	Regeringsrättens årsbok.
SFS	Svensk författningssamling.
Skattskyldig	Den som skall betala moms till staten.
SOU	Statens offentliga utredningar.
Tjänst	Allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet än vara.
Utgående moms	Moms som skall redovisas till staten.
Vara	Med vara menas såväl råvara, halvfabrikat som färdig vara inklusive fastighet, gas, värme, kyla och el.

VAT

Value Added Tax (moms på engelska).

1. Inledning

1.1 Syfte och ämnesmässig avgränsning

Tänk om dåvarande finansminister Gunnar E Sträng hade fått rätt i sitt påstående inför övergången från oms⁹ till moms vid årsskiftet 1968/69, nämligen att det skulle bli ett enkelt system, där säljarens utgående moms kontrollerades av köparen som ingående moms. Någon speciell kontroll från skattemyndigheterna skulle inte behövas i detta slutna och självkontrollerade system.¹⁰

Tyvärr ser verkligheten annorlunda ut. Det vet de som är engagerade i momshantering av något slag. Skattemyndigheterna visar ett mycket stort intresse för mervärdesskatten och lagstiftaren försökte göra sitt bästa vid utformningen av den nya detaljerade mervärdesskattelagen¹¹. Trots lagstiftarens försök att reglera de flesta tänkbara situationer uppkommer det betydande svårigheter vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. Inte minst genom Sveriges medlemskap i Europeiska unionen uppkom en del problem vid momshanteringen. Enkla och raka transaktioner avseende varor föranleder sällan några problem men det behövs inte särskilt stora avvikelser från det enkla för att det skall bli mer problematiskt och komplicerat. Skillnader i regelverken mellan olika länder består inte endast av skillnader i de materiella reglerna, utan även i de formella reglerna.

Det primära syftet med detta arbete är att belysa gällande bestämmelser på mervärdesskatteområdet, framförallt att visa hur många detaljerade regler som finns och som styr och reglerar momshanteringen vid transporttjänster. Dessa regler skall presenteras i EG-rättsligt perspektiv, dvs. med beaktande av gällande direktivbestämmelser. Det sekundära syftet med mitt arbete är att påvisa betydelsen av momsregistreringsnummer (VAT-nummer) vid tillhandahållande av transporttjänster mellan EG-länder.

Trots dessa detaljrika bestämmelser, vars syfte var att underlätta momshanteringen, skapades en viss förvirring kring transporttjänster inom EG.

Under tiden efter andra världskriget har mervärdesskatten införts i flertalet västeuropeiska länder och i ett stort antal andra stater. Mervärdesskattens allt större betydelse som skatteälla, såväl i Sverige som i andra länder, understryker vikten av rättsvetenskapliga studier inom området. Skatten ökar staternas intäkter. För att finansiera sin egen verksamhet har Europeiska unionen rätt att uppbära en viss del av medlemsstaternas

⁹ ”oms” var allmän varuskatt.

¹⁰ Thunberg, Björn: *Moms i praktiken - en praktisk vägledning*, s. 6, Göteborg 2001

¹¹ Mervärdesskattelagen, ML, 1994:200.

mervärdesskatter. I EU:s budget 2002 står mervärdesskatten för 38,3 % av intäkterna.¹²

Syftet med EG:s första och andra mervärdesskattedirektiv 1967 var att möjliggöra förverkligandet av den gemensamma marknaden. Detta kom till uttryck i preambeln till det första mervärdesskattedirektivet.¹³

”Whereas the attainment of this objective presupposes the prior application in Member States of legislation concerning turnover taxes such as will not distort conditions of competition or hinder the free movement of goods and services within the common market.”¹⁴

Enligt det andra mervärdesskattedirektivet¹⁵ skulle existerande omsättningsskatter i medlemsstaterna ersättas med ett gemensamt mervärdesskattesystem. EG har därefter beslutat om ett stort antal direktiv som reglerar mervärdesskattelagstiftningen i medlemsländerna. Det nära sambandet mellan mervärdesskatterättsliga bestämmelser och den fria varurörelsen har medfört att integrationsarbetet inom denna del av skatterätten har förts betydligt längre än i fråga om den direkta beskattningen. Även senare tillkomna medlemsstater har efter en övergångsperiod varit skyldiga att införa mervärdesskatt i enlighet med gällande direktiv.¹⁶ Integrationsarbetet i Europa understryker betydelsen av internationellt inriktade studier i mervärdesskatterätt.

Beskattningen i momshänseende av internationella tjänstetillhandahållanden upplevs som svårare än beskattningsreglerna avseende internationell varuhandel. Regelverket som rör internationella tjänstetillhandahållanden förutsätter att man kan definiera tjänsten eller kan hänföra tjänsten till en viss kategori av tjänster, vilket ofta är svårt. Efter att ha definierat tjänsten och hänfört den till rätt kategori, skall andra förutsättningar uppfyllas för att kunna avgöra i vilket land mervärdesskatten skall betalas. Till dessa förutsättningar hör momsregistreringsnummer, som kan avgöra om skatten skall uppbäras i Sverige eller utomlands.

1.2 Material och metod

I arbetet med denna uppsats har jag tillämpat i huvudsak sedvanlig juridisk metod. Jag har således använt mig av de traditionella rättskällorna lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

Som primära källor använde jag framförallt regeringens propositioner till mervärdesskattelagen, prop. 1993/94:99 Ny mervärdesskattelag och prop.

¹² Europeiska gemenskapernas allmänna budget- Budgetåret 2002, Bryssel, Luxemburg, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, januari 2002. Hämtat från <http://europa.eu.int/comm/budget/pdf/budget/syntchif2002/sv.pdf>

¹³ Direktiv 67/227/EEG. EGT B 71 1967 s. 1301.

¹⁴ Westberg, Björn: *Nordisk mervärdesskatterätt*, Stockholm 1994, s. 110.

¹⁵ Direktiv 67/228/EEC. OJ B 71 1967 p. 1303. (Upphävt).

¹⁶ Westberg, s. 111.

1994/95:57, Moms och EG. Genom att studera betänkanden till mervärdesskattelagen SOU 1992:6 Del I och II har jag kunnat få en bred uppfattning både om mervärdesskattens karaktär och dess anpassning till EG:s mervärdesskattedirektiv.

Som bekant är EG-rätten, sedan Sveriges inträde i den Europeiska gemenskapen, en del av våra rättskällor, därför beaktas även denna i uppsatsen. Framför allt används det sjätte direktivet som parallell lagtext till mervärdesskattelagen. Dessutom har EG-domstolen utvecklat flera grundprinciper som påverkar hur EG-rätten används, framförallt principen om EG-rättens företräde och principen om direkt effekt.

Källor kräver som bekant alltid någon form av tolkning eller bearbetning. Jag har i första hand försökt göra en sådan tolkning själv, men som så ofta i juridiska sammanhang finns det omfattande litteratursamlingar som kan användas för tolkning av källor. Dessa har jag haft stor nytta av, framförallt i början av uppsatsskrivandet. Det gäller inte minst Riksskatteverkets rekommendationer, Skattemyndighetens broschyr samt olika myndigheters hemsidor, som var till stor hjälp under skrivandets gång.

För att kunna beakta betydelsen av de mer detaljerade och komplicerade bestämmelserna i moms lagstiftningen vid transporttjänster, behövdes det en allmän systematisering av gällande regler på området. Själva lagtexten var inte till stor hjälp, därför använde jag för att systematisera, olika tolkningar av mervärdesskattelagen i form av skrifter och kommentarer till lagen.

1.3 Forskningsläge

Forskningsläget är vad man kan kalla en ”...*teoretisk legitimering av ämnets nyhetsargument*”¹⁷. Syftet med forskningsläget är först och främst att upplysa läsaren om den tidigare forskningen som uppsatsen bygger på och resultatens plats i det kollektiva kunskapsbyggandet. Genom forskningsläget kan vidare val av ämnet förklaras och sättas i sitt sammanhang.

Forskningen på det område som jag behandlar i min uppsats kan anses omfattande. Mervärdesskatten har behandlats av både praktiker och teoretiker. Mervärdesskatt har varit under ständig utveckling inte minst efter Sveriges inträde i Europeiska unionen. Detta har lett till växande litteratur på området. När det gäller transporttjänster har forskningen varit något mindre omfattande. Dessa är insatta i sitt sammanhang bland regelverket om mervärdesskatthantering. Detta innebär att regelverket kan anses svårhanterligt och förvirrande.

För att kunna återspegla all doktrin som behandlar mervärdesskatten krävs en uppsats för sig. Praktiska handböcker i mervärdesskattens hantering är av varierande kvalitet, men omfattningen är stor. Detta tyder på att intresset

¹⁷ Dahlgren Stellan och Florén Anders: *Fråga det förflutna, en introduktion till den moderna historieforskningen*, Lund 1996, s. 79.

kring denna form av beskattning växer, både bland praktiker och bland teoretiker. Inte minst myndigheternas uppmärksamhet riktas mot momsbeskattningen.

Dock vill jag nämna en bok som jag har haft stor nytta av i arbetet med denna uppsats. Det är KPMG: s ”Momshandboken 2001”. Boken ger en bra vägledning inom mervärdesskattens regelverk, samt innehåller även analyser och kommentarer till EG:s direktiv och rättsfall från EG-domstolen. Som bilaga finns också relevanta delar av EG:s sjätte direktiv. Författare till boken är KPMG Skatteteam för indirekt beskattning i Sverige.¹⁸ Det som skiljer boken från övriga böcker som jag har studerat, är att momsbestämmelser rörande transporttjänster är samlade i ett kapitel och är utförligt presenterade med enkla exempel som återspeglar gällande regler. Boken är vidare systematiserad på ett detaljerat sätt med schematiska exempel. Trots detta kan reglerna sättas in i ett större sammanhang utan att vara tunga och teoretiska.

Jag anser att handboken är en av de få böcker som väl återspeglar gällande regler avseende varutransporter i EG-rättsligt perspektiv, med både hänvisning till mervärdesskattelagen och till direktivet¹⁹.

1.4 Disposition av uppsatsen

Momssystemet är uppbyggt kring vissa grundläggande begrepp och bestämmelser. För att på ett korrekt sätt kunna förstå mervärdesskattens regler som rör just transporttjänster, är det av största vikt att förstå innebörden av dessa grundläggande begrepp som i stor utsträckning styr momshanteringen. Därför inleds kapitel två med en allmän presentation av mervärdesskattens karaktär och skattens utveckling. Därefter kommer EG-rättsliga aspekter, framförallt harmonisering inom EG, som spelar en avgörande roll för hur bestämmelserna tillämpas. Kapitel tre presenterar mervärdesskatten, d.v.s. skattens konstruktion, där förklarar jag tydligt dessa grundläggande begrepp som intar en central roll i momssystemet.

Tyngdpunkten läggs på följande begrepp: skattskyldiga subjekt, yrkesmässig verksamhet och skattepliktig omsättning. Vidare förklaras varubegreppet och tjänstebegreppet. Gemenskapsinterna förvärv presenteras delvis i kapitel tre.

Kapitel fyra berör momshanteringen vid handel med tjänster. I kapitel fem intar handel med transporttjänster inom EG den centrala rollen.

Persontransporter berörs kort men tonvikten läggs på godstransporter. För att underlätta förståelsen av dessa detaljerade bestämmelser finns det olika schematiska exempel.

¹⁸ Gruppen består av Gunilla Baudin, Marie Barkman, Gunnar Jonsson, Leif Kadin, Pär Sundberg, Mats Holmlund, Roberto Ceci, Susann Lundström, Henrik Hultin, Ulf Hedström, Carin Gerding, Pontus Fornell och Anette Wiklund.

¹⁹ Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977, (77/388/EEG).

Kapitel sex behandlar huvudprinciperna i det sjätte mervärdesskattedirektivet, framförallt de bestämmelser och begrepp som skiljer sig från mervärdesskattelagen och de bestämmelser som först och främst berör godstransporter. Det kan förekomma vissa upprepningar i förhållande till kapitel tre, där gemenskapsinterna förvärv diskuteras. Men jag anser att en sådan disposition ändå är nödvändig för att klargöra hur reglerna tillämpas. Uppsatsen avslutas med kapitel sju .

2. Mervärdesskatten

1.5 Skattens karaktär

Mervärdesskatt är en indirekt skatt. Skattskyldiga är de näringsidkare som omsätter, d.v.s. producerar, distribuerar eller på annat sätt tillhandahåller varor eller tjänster, i yrkesmässig verksamhet i Sverige.²⁰

Dessa skattskyldiga betalar skatten, men ekonomiskt sett är det inte de som skall svara för skatten. Skatten skall nämligen övervältras på köparna, genom prishöjning på skattepliktiga varor och tjänster. Det är därför konsumenterna som genom de högre priserna skall svara för skatten. Konsumenterna är skattebärare. Mervärdesskatten betecknas som konsumtionskatt för att just de slutliga konsumenterna i sista hand bär skattebördan. Mervärdesskatten utgår vid omsättning av de flesta varor och tjänster, och då blir det frågan om en allmän konsumtionskatt i motsats till punktskatter, som påförs en varu- eller tjänstegrupp. Mervärdesskatten drabbar direkt konsumtionen. Här skiljer den sig från inkomstskatten, som har inkomsten som bas.

Från skattepolitiska utgångspunkter är det viktigt att skilja mellan allmänna inkomstskatter och allmänna konsumtionskatter. Allmänna inkomstskatter drabbar både konsumtion och sparande genom att dessa minskar utrymmet för inkomsttagaren att konsumera och att spara. Konsumtionskatter höjer priset på varor och tjänster och drabbar därför direkt endast konsumtionen men inte sparandet.²¹

En inkomstskatt kan vara progressiv. Detta innebär att skattesatsen blir högre ju större inkomsten är. En konsumtionskatt utformas som en proportionell skatt. Skattesatsen är hela tiden densamma, oavsett hur stor konsumtionen har varit för den enskilde medborgaren. Däremot finns det möjlighet till gradering, inte genom en progressiv skatt utgående från den enskildes totala konsumtion, utan genom att sätta olika skattesatser på olika varu- och tjänstegrupper.²²

Mervärdesskatten är som nämnts en allmän konsumtionskatt. Det innebär inte att omsättning av alla varor och tjänster är skattepliktiga. Undantag från skatteplikt finns.²³ En av anledningarna till detta kan vara fördelningspolitiska motiv. Det finns även andra orsaker till lägre respektive högre skattesats eller till skattefrihet.

2.2. Mervärdesbeskattningens utveckling i

²⁰ Melz Peter: *Mervärdesskatt, en introduktion*, 13 upplagan, Uppsala 2001, s. 11.

²¹ Westberg, Björn: *Nordisk mervärdesskatterätt- behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Stockholm 1994, s. 78-81.

²² Melz, s. 12.

²³ 3 kap. 2-32 § § ML.

Sverige

Mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, utgör resultatet av en inhemsk rättsutveckling i kombination med implementeringen av EG-rättsliga regler.

De indirekta skatterna har i Sverige en lång historia. Inkomstskatterna är ett nyare påfund. Förr var tullar, tionde och skatter på avkastning de viktigaste inkomstkällorna. Det var först 1928, i och med kommunalskattelagen, som Sverige fick en modernare form av inkomstbeskattning. I och med de stora reformerna från 1991 ändrades inkomstskattebestämmelserna radikalt.²⁴

Mervärdesskatten som beskattningsform är av nyare datum. Först 1969 infördes denna beskattning i Sverige. Den var en direkt efterföljare till den allmänna varuskatten, eller omsen, som den kallades. Omsen hade införts 1960 som en tillfällig skatt för att skapa intäkter som skulle täcka ett budgetunderskott.²⁵

Mervärdesskatten var en nödvändig typ av skatt. I Europa hade man successivt gått över till denna typ av skatt, som innebär att företag får avdrag för skattebelastning på investeringar och befrias från skatt på exportomsättningar. Med detta gynnades exportindustrierna. I ett Sverige utan moms skulle den svenska exportindustrin hamna i en mycket svårt konkurrenssituation. En indirekt beskattning utan möjlighet till avdrag ökar produktionskostnaderna. Därför var det nödvändigt att införa en skatt med möjlighet till avdrag. Momsen är en sådan skatt.

Det på 60-talet införda momssystemet byggde på det gamla omsättningsskattesystemet. Omsen var en skatt som huvudsakligen beskattade varor och så blev det också i det nya momssystemet.

Tjänstenäringsarna kom till mycket stor del att hamna utanför. Man hade en selektiv tjänstebeskattningsform. Detta innebar att många tjänster inte blev momspliktiga. Alla tjänster som inte räknades upp i ML var helt fria från moms. Detta benämndes tysta undantag. För vissa momsbelagda tjänster valdes vidare en teknik som innebar att endast materialdelen i tjänsten blev skattepliktig. Man fick de s.k. reduceringsreglerna.

Reduceringsreglerna verkade på så sätt att de berörda tjänsterna, framför allt på byggområdet, fick en lägre moms. Skatt togs ut på en reducerad bas, som var 60 eller 20 % av priset för tjänsten.

Även utanför byggområdet kom den lägre momsens att tillämpas på vissa områden, framför allt inom hotell- och restaurangnäringen.²⁶

Mervärdesskatt är en beskattningsform som ligger nära produktion och försäljning. Därför uppkommer det ständigt behov av förändringar i momssystemet p.g.a. den tekniska utvecklingen, samhällets utveckling m.m. Detta i sin tur har inneburit att momsens har genomgått många

²⁴ Fink, Hans: *Momsboken, Det nya momssystemet*, upplaga 2:1, Göteborg 1991, s. 25.

²⁵ Fink, s. 25.

²⁶ Fink, s. 26.

genomgripande förändringar i takt med den tekniska utvecklingen. Momslagen har i 20 års tid ständigt kompletterats och byggts på. Åtskilliga tjänster som tidigare var tysta undantag har successivt förts in som momspliktiga. Den grundläggande principen, d.v.s. generell momsplikt för varor och momsplikt bara för uppräknade tjänster, har ändå bibehållits tills det nya momssystemet infördes den 1 januari 1991. I samband med inkomstskattereformerna, som också trädde i kraft den 1 januari 1991, fanns ett stort finansieringsbehov eftersom inkomstskatternas roll som inkomstkälla minskade. I och med detta blev momsen med den tidigare begränsade skattebasen på tjänsteområdet en naturlig tillkommande inkomstkälla.

Vid skattereformen 1991 utvidgades skatteplikten främst vad gäller tjänster. Det övergripande motivet var att bredda och skapa en mer enhetlig skattebas, samtidigt som det därmed ökade uttaget av mervärdesskatt skulle hjälpa till att finansiera sänkningen av inkomstskatten.²⁷

Vid sidan av de statsfinansiella skälen anförde departementschefen följande skäl för mervärdesskattereformen:

*”Mervärdesskatten skall gynna samhällsekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa för myndigheter och skattskyldiga och vara fördelningspolitiskt acceptabel. Mervärdesskatten skall också ha en konstruktion som underlättar en anpassning till de regler som skall tillämpas inom EG på skatteområdet.”*²⁸

Redan i januari 1990, dvs. innan skattereformen trätt i kraft, tillsattes ytterligare en särskild utredning med uppgift att företa en genomgripande teknisk översyn av mervärdesskattelagen. Utredningsarbetet syftade också till att harmonisera lagstiftningen med EG-rätten.²⁹

Arbetet ledde fram till en ny mervärdesskattelag 1994. Skatteplikten skulle även i fortsättningen vara generell för varor och tjänster, men till skillnad från den äldre mervärdesskattelagen skulle i den nya lagen uttryckligen anges att skatteplikten och undantagen fortsättningsvis gäller själva omsättningen av varor och tjänster, inte varorna och tjänsterna som sådana.³⁰ Vidare hämtades influenser från EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, bl.a. av betydelse för varubegreppet och exportbestämmelserna.³¹ Ordet mervärdesskatt började stavas med binde-s.

Den 1 juli 1991 ansökte Sverige om medlemskap i EG. Ett antal frågor avseende anpassningen till EG-rätten kvarstod att lösa. I slutet av 1991 tillsattes därför ännu en utredning på mervärdesskatteområdet. Utredningen fick till uppgift att ta fram förslag till den anpassning som skulle bli nödvändig med anledning av ett svenskt EG-medlemskap. Förslaget presenterades 1994 och trädde i kraft den 1 januari 1995, dvs. samtidigt som

²⁷ Prop. 1989/90:110 s. 294 och prop. 1989/90:111 s. 86.

²⁸ Prop. 1989/90:111 s. 86

²⁹ Hultqvist, Anders: *Moms och finansiella tjänster*, upplaga 1:1, Stockholm 1998, s. 15.

³⁰ Prop. 1993/94:99 s. 107.

³¹ Prop. 1993/94:99 s. 107 och s. 112 ff.

Sverige blev medlem i EU. Både i utredningsbetänkandet och i propositionen konstaterades att 1991 års skattereform innebar en långtgående anpassning till EG:s regler om skattebasen såsom den är bestämd i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Avgränsningen av de varor och tjänster som beskattas ansågs i allt väsentligt stämma överens med EG-reglerna.³² I ett antal avseenden lämnades dock förslag som syftade till att anpassa den svenska skattebasen till EG:s regelsystem.

2.3. Harmonisering inom EU

2.3.1. Inledning

En bedömning av innehållet i EG:s mervärdesskatterätt måste ta sin utgångspunkt i Romfördraget och den pågående integrationen mellan medlemsländerna. Fri rörlighet för varor och tjänster mellan medlemsstaterna och förbud mot nationell diskriminering är aktuella mål inte enbart för det övergripande samarbetet inom EU utan också för beskattningen av varor och tjänster.

I artiklarna 90-93 (f.d. artiklar 95-99) i Romfördraget finns ett antal bestämmelser avseende beskattningen. Dessa gäller bl.a. förbud för staterna att diskriminera varor från andra stater. I artikel 93 sägs dessutom att rådet enhälligt skall, på förslag av kommissionen och efter samråd med Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, anta bestämmelser för harmonisering av lagstiftningen angående omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar inom den tid som sägs i artikel 14 (f.d. artikel 7 a). Sådana bestämmelser har utfärdats i form av direktiv.

EG:s mervärdesskattedirektiv innebär ett krav på att alla medlemsstater skall ha en konsumtionsskatt av mervärdesskattekaraktär. Direktivet innehåller långtgående regler för hur denna skall utformas.

Om medlemsstaterna hade frihet att utforma konsumtionsbeskattningen skulle de kunna påverka konkurrensförutsättningarna inom marknaden. Genom undantag från beskattningen skulle vissa producenter och viss konsumtion kunna gynnas. Det skulle kunna förekomma att den inhemska varuproduktionen och tjänstesektorn inom landet genom sin struktur gynnas. Skall mervärdesskatten vara konkurrensneutral på en marknad som omfattar flera stater, är det nödvändigt att skattebasen är så bred som möjligt, d.v.s. innehåller minsta möjliga antal undantag. För EU har det blivit en viktig uppgift att harmonisera skattebasen samtidigt som undantagen begränsas till de absolut mest nödvändiga.³³

³² SOU 1994:88 s. 99 och prop. 1994/95:57 s. 75.

³³ Westberg: *Nordisk mervärdesskatterätt*, s. 129, 130.

2.3.2. EG:s mervärdesskatterätt, en översikt

Arbetet med att harmonisera mervärdesskatten har pågått under lång tid. Flera mervärdesskattedirektiv har antagits av rådet. Det första mervärdesskattedirektivet kom 1967 (67/227/EEG) och där angavs målsättningen att skapa ett gemensamt mervärdesskattesystem. Bestämmelserna angående den harmoniserade skattebasen för mervärdesskatten antogs sedan genom det sjätte direktivet (77/388/EEG). Härutöver har ett antal ytterligare direktiv av betydelse för mervärdesskatten beslutats: sjunde direktivet (94/5/EEG) med särskilda bestämmelser för begagnade varor, konst och samlarföremål; åttonde direktivet (79/1072/EEG) angående återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium; tionde direktivet (84/386/EEG) som ändrar och preciserar regler i sjätte direktivet avseende uthyrning av materiell lös egendom; trettonde direktivet (86/560/EEG) angående återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom EG; sjuttonde direktivet (85/362/EEG) med undantag från skatteplikt vid tillfällig import från andra länder och artonde direktivet (89/465/EEG) med vissa ändringar i sjätte direktivet. Det finns ytterligare ett antal ändringsdirektiv till de nyss nämnda direktiven.³⁴

2.3.3. Tillämpning av EG- direktiven

2.3.3.1. Inledning

Av dessa ovannämnda direktiv är det sjätte mervärdesskattedirektivet det viktigaste. Direktivet antogs 1977 (77/388/EEG) och det innehåller jämte efterföljande ändringar en omfattande samling regler utformade så att en harmonisering i alla avseenden av skattebasen skall möjliggöras. Inte minst viktigt är att fastställa vilken omsättning av varor och tjänster som skall vara undantagen. Men även hur skattskyldigheten skall vara utformad är en viktig fråga. Olikheter avseende skattesatsens storlek är inte av samma betydelse för en konkurrensneutral marknad, om alla varor och tjänster på samma nationella marknad i princip beskattas med samma skattesats. Ingen speciell vara eller tjänst gynnas. Därmed är inte sagt att skattesatsens storlek är helt utan betydelse. Ju större priselasticiteten är för en vara eller tjänst, desto svårare är det för denna vara eller tjänst att hävda sig gentemot varor och tjänster med mindre priselasticitet, när skattesatsen stiger. Bortfallet blir större, förutsatt att alla andra förutsättningar är oförändrade. Och med frihet att själva bestämma skattesatserna och undantagen från skatteplikt, kan de enskilda länderna i någon mån gynna den egna handeln och industrin.³⁵

³⁴ Hultqvist, s. 46.

³⁵ Melz, s. 16.

2.3.3.2. Direkt effekt

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) ålägger alltså medlemsstaterna att utforma sin mervärdesskattelagstiftning på ett sätt som stämmer överens med skattebasen i direktivet.³⁶

Enligt artikel 249 (f.d. artikel 189) tredje stycket i Romfördraget skall ett EG-direktiv, med avseende på det resultat som skall uppnås, vara bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat, men det överläts åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt. Detta skiljer ett direktiv från en EG-förordning, som enligt andra stycket i samma bestämmelse skall ha allmän giltighet och till alla delar vara bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat.³⁷

Direktiven riktar sig till medlemsstaterna, som har att bestämma form och tillvägagångssätt. Det är innehållet i ett direktiv som skall implementeras i den nationella rättsordningen. För Sveriges del innebär det att mervärdesskattelagen måste utformas på ett sådant sätt att den till innehållet ger uttryck för samma skattebas som mervärdesskattedirektiven, men den behöver inte formuleras likadant.

Eftersom Sverige vid inträdet i EU den 1 januari 1995 ansåg sig ha en mervärdesskattelagstiftning som i huvudsak uppfyllde kraven i direktiven, ansåg man att man bara behövde vidta några mindre ändringar av skattebasen.³⁸

Genom att direktiv riktar sig till medlemsstaterna och inte har samma karaktär som förordningar antogs ursprungligen att de inte kunde ha så kallad direkt effekt. Utvecklingen i rättspraxis har emellertid lett till krav på direktivkonform tolkning, direkt effekt till enskildas fördel under vissa omständigheter och skadeståndsskyldighet för staterna i vissa fall.³⁹

I de fall bestämmelsen i ett direktiv är så pass detaljerad att medborgarna bör kunna förlita sig på den, har EG-domstolen med början i fallet Van Duyn v Home Office⁴⁰ utvecklat en praxis angående s.k. direkt effekt. Tanken är att ingen medlemsstat skall kunna dra nytta av sin egen underlåtenhet att implementera ett direktiv, varför direkt effekt är begränsad till s.k. vertikal effekt⁴¹ och endast till enskildas fördel av ett direktiv.

Direkt effekt förutsätter att bestämmelsen i fråga är ovillkorlig och tillräckligt klar och precis. Vidare krävs att den tidsfrist, inom vilken direktivet skall ha implementerats, har löpt ut.

³⁶ Hultqvist, s. 47.

³⁷ Hultqvist, s. 48.

³⁸ Prop. 1994/95:57 s. 75. Man framhåller där att skattereformen 1990 och 1991 innebar en långtgående anpassning till EG:s regler om skattebasen såsom den är bestämd i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

³⁹ Wiklund, Ola: *EG- domstolens tolkningsutrymme – Om förhållandet mellan normstruktur, kompetensfördelning och tolkningsutrymme i EG-rätten*, Stockholm 1997, s. 94 ff., s. 128 ff.

⁴⁰ Mål 41/74 [1974] ECR 1337. Principen om direkt effekt av EG-regler i allmänhet grundades dock tidigare i Van Gend en Loos-målet, mål 26/62 [1963] ECR 1.

⁴¹ Endast i förhållandet mellan medborgare och stat inte mellan olika medborgare, horisontell effekt.

Frågan om huruvida reglerna angående skattebasen i det sjätte mervärdesskattedirektivet är ovillkorliga och tillräckligt klara och precisa berördes först i Becker v Finanzamt Munster-Innenstadt⁴². Ursula Becker, som var näringsidkare och hade ombesörjt låneförmedling, hade för 1979 blivit tvungen att erlägga moms för dessa tjänster, eftersom den tyska momslagen fram till den 1 januari 1980 endast medgav undantag för beviljande av kredit, men inte för låneförmedling. Därefter hade den tyska skattelagstiftningen ändrats. Hon gjorde gällande att tjänsten borde vara befriad från mervärdesskatt enligt undantaget i Artikel 13 B (d) punkten 1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom tidsfristen för implementering av direktivet löpt ut den 1 januari 1979 för Tyskland och sex andra medlemsstater. Frågan var om den aktuella bestämmelsen var direkt tillämplig i Tyskland från den 1 januari 1979. EG-domstolen anförde angående frågan om direkt effekt:

”Thus, wherever the provisions of a directive appear, as far as their subject-matter is concerned, to be unconditional and sufficiently precise, those may, in the absence of implementing measures adopted within the prescribed period, be relied upon as against any national provision which is incompatible with the directive or in so far as the provisions define rights which individuals are able to assert against the State.”⁴³

Domstolen anförde vidare att det aktuella undantaget skulle uppfattas som ovillkorligt och att det var möjligt för den enskilde att förlita sig på bestämmelsen och att den tyska staten inte kunde åberopa att den inte implementerat direktivet i nationell lagstiftning.

2.3.3.3. Direktivkonform tolkning

Oavsett om en bestämmelse i ett direktiv anses ha direkt effekt eller inte, har EG-domstolen slagit fast att nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att tolka nationell rätt med hänsynstagande till innehållet i ett direktiv. Denna princip kom till uttryck i fallet von Colson and Kamann v Land Nordrhein-Westfalen⁴⁴ angående det s.k. jämställdhetsdirektivet (76/207/EEG).⁴⁵ Den direktivkonforma tolkningen skall drivas så långt det är möjligt med hänsyn till nationell lagstiftning.⁴⁶

Detta är egentligen inget nytt för svensk del, utan en motsvarighet till fördragskonform tolkning i sådana fall där inhemsk rätt prövas mot av Sverige ingångna konventioner. Vid t.ex. riksdagsbehandlingen av förslaget till lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de

⁴² Mål 8/81 [1982] ECR 53.

⁴³ Punkt 25 i Mål 8/81 [1982] ECR 53.

⁴⁴ Mål 14/83 [1984] ECR 1891.

⁴⁵ I punkten 26 säger domstolen följande: ”national courts are required to interpret their national law in the light of the wording and purpose of the Directive in order to achieve the result referred to in the third paragraph of Article 189.” Domstolen anser att detta följer av artikel 10 (f.d. artikel 5) i Romfördraget.

⁴⁶ Wiklund, s. 137 ff.

mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, diskuterades hur en konflikt mellan denna lag och andra lagbestämmelser skulle lösas.⁴⁷ Man ansåg att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden, varför lagarna skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning. Högsta domstolen menar att man skall analysera den svenska lagregeln och söka en tolkning som innebär att någon motstridighet inte uppstår.⁴⁸

RSV har något annorlunda uppfattning på denna punkt. I promemorian angående skattemyndigheternas hantering av frågor avseende EG-rätten sägs att någon EG-konform tolkning inte torde bli aktuell vid skattemyndigheternas handläggning av skatteärenden.⁴⁹ Man kan anta att de svenska bestämmelserna är EG-konforma och att de inte leder till en felaktig implementering av mervärdesskattedirektiven, men direktivbestämmelserna borde rimligen beaktas när den enskilde åberopar dem och det finns fog för en kontroll av bestämmelsernas innehåll och deras tillämpning. Det finns flera skäl som talar för detta. Von Colson-målet bekräftar denna uppfattning⁵⁰. Det kan vidare inte finnas någon samhällsekonomisk vinst i att skattemyndigheterna fattar beslut som domstolarna sedan måste ändra.⁵¹

2.3.3.4. Skadestånd

Förutom direkt effekt och direktivkonform tolkning finns det en tredje möjlighet att få till stånd en implementering av ett direktiv och denna möjlighet tillkom genom fallet *Francovich and others v Italy*.⁵² Den italienska staten ansågs vara skyldig att betala skadestånd till dem som lidit skada till följd av att Italien inte implementerat ett direktiv som föreskrev införande av en lönegarantifond som säkrade lönerna för de anställda i företag som gick i konkurs. Betydelsen av skadeståndsmöjligheten på skatteområdet är svår att överblicka, men genom att myndigheter och domstolar kan tolka mervärdesskattelagstiftningen i direktivkonform anda, och till och med låta den få direkt effekt, borde man kunna undvika skadeståndsskyldighet på mervärdesskatteområdet.⁵³

⁴⁷ 1993/94:KU24 s. 19.

⁴⁸ Hultqvist, s. 55.

⁴⁹ RSV: s promemoria 1996-10-22 angående skattemyndigheternas hantering av frågor avseende EG-rätten (dnr 7809-96/900) s. 5.

⁵⁰ Mål 14/83 [1984] ECR 1891, punkt 26 där domstolen framhölls uttryckligen att "the Member States` obligation arising from a directive to achieve the result envisaged by the directive ... is binding on all the authorities of Member States..".

⁵¹ Hultqvist, s. 55.

⁵² Mål C-6, 9/90 [1991] ECR I-5357.

⁵³ Hultqvist, s. 56.

2.3.4. Tolkning av svensk mervärdesskatterätt, en kort sammanfattning

Tolkningen av en bestämmelse i ML tar sin utgångspunkt i eventuell EG-rättslig reglering, därför att EG-rätten har företräde vid en konflikt med svensk rätt. En EG-regel, som inte är implementerad i svensk lag eller annan författning, kan tillmätas direkt effekt om den är tillräckligt klar och ovillkorad. En sådan regel kan alltså utgöra en integrerad del av svensk rätt, utan att det direkt framgår av t.ex. ML.

EG:s regelverk ger enbart ramarna för mervärdesskatterätten. Dessa måste fyllas ut med ett betydande antal nationella regler. Därtill kommer att medlemsländerna i stor utsträckning har givits frihet att välja alternativa lösningar, frihet att införa eller inte införa en viss regel, samt frihet att inom en viss ram ge ett visst rättsområde nationell gestaltning.

Alla mervärdesskatterättsliga mål handläggs vid svensk förvaltningsdomstol. Det är domstolen som, i vissa fall i enlighet med Romfördraget artikel 234 (f.d. artikel 177), begär ett förhandsavgörande i en avgränsad rättsfråga. Parter kan argumentera, men avgörandet om en begäran ligger hos domstolen.⁵⁴

⁵⁴ Wesberg, Björn: *Mervärdesskatt – en kommentar*, Göteborg 1997, s.26.

3. Mervärdesskattens konstruktion

3.1. Inledning

Mervärdesskattens föregångare, den allmänna varuskatten (omsen) var en ettledsskatt. Skatten skulle uttas endast i sista försäljningsledet då försäljning skedde till den slutlige konsumenten. Problemet var att avgöra om en köpare var konsument eller inte. Mervärdesskatten bygger på en annan teknik, nämligen att skatten skall uttas i varje led av produktions- och distributionskedjan fram till och med försäljningen till konsumenten. Detta innebär att varje skattskyldig, oavsett vem som är köpare, skall vid skattepliktig omsättning i riket av vara eller tjänst debitera kunden mervärdesskatt. För den skattskyldige är detta en fördel eftersom det inte är nödvändigt att avgöra om mottagaren är slutlig konsument eller inte.⁵⁵

Ett väsentligt inslag i en flerledsskatt, som mervärdesskatten, är att skatten skall övervältras framåt mot konsumenten. I leden fram till konsumenten skall erlagd mervärdesskatt få avräknas fullt ut av de mervärdesskattskyldiga köparna. Avräkningen utförs av den skattskyldige i samband med redovisningen. Den skattskyldige äger då rätt att avdra den skatt, som han debiterat och mottagit från sina kunder (så kallad utgående mervärdesskatt), den mervärdesskatt som han själv blivit debiterad och betalt till sina leverantörer (så kallad ingående mervärdesskatt). Denna metod resulterar i att endast skillnaden mellan den skatt som den skattskyldige mottagit och den skatt som samme skattskyldige själv erlagt, utgör skatteinbetalningen i varje led. Slutsatsen blir att endast mervärdet i varje led beskattas.⁵⁶

Enligt ML äger varje skattskyldig rätt att avdra all ingående skatt som är relaterad till den skattskyldiga verksamheten. Mervärdesskatt, som påförts den skattskyldige för inköpta maskiner och inventarier eller som debiteras vid byggnadsinvesteringar, kan avräknas som ingående mervärdesskatt. Avdragsrätten omfattar i stort sätt samma slags förvärv som grundar avdragsrätt vid beräkning av skattepliktig inkomst för verksamheten. Det föreligger en skillnad, en viktig sådan, mellan avdragsrätten för mervärdesskatt och avdragsrätten vid inkomstbeskattningen. Ingående moms får avdras omedelbart även i sådana fall där förvärvet avser exempelvis en maskin som kommer att användas under ett antal år. Mervärdesskatt skall nämligen övervältras framåt och detta kräver att den utgående momsen som uttagits i tidigare produktionsled skall få avdras i senare led i princip samtidigt som den utgående skatten redovisas. Nettoeffekten av

⁵⁵ Wesberg, Björn: *Mervärdesskatt – en kommentar*, s. 23.

⁵⁶ Forssén, Björn: *Momshandboken*, enligt 2001 års regler, upplaga 2:1, Stockholm, s. 15.

mervärdesbeskattningen skall, så länge en vara ännu inte sålts till en konsument, vara noll.

För att uppnå det ovan sagda skall vidare ingående moms få avräknas även om den skattskyldige har en ingående skatt som överstiger den utgående. Sådan situation kan uppkomma vid nystartad verksamhet där kostnaderna för inköpen överstiger ersättningen för levererade varor eller tillhandahållna tjänster. Dessutom gäller att exportföretag, trots att de inte är skattskyldiga, har rätt till återbetalning av sin ingående skatt⁵⁷.

Mervärdesskattens konstruktion innebär att den utgående momsen för säljaren skall motsvara den ingående momsen för köparen.⁵⁸

I verksamhet där ingående mervärdesskatt kan avdras mot utgående skatt eller återbetalas, är skatten inte en kostnad för näringsidkaren. Skatten bokförs inte som kostnad och är inte heller avdragsgill vid inkomstbeskattningen⁵⁹.

När förvärvet avser omsättning som är undantagen från mervärdesskatt och avräkning inte får ske kan man behandla skatten som en kostnad. Momsen betraktas då som en del av anskaffningsutgiften för varor, inventeringar etc., för vilka avdragsrätt kan föreligga enligt inkomstskattelagen. En självklar förutsättning för avdragsrätten är naturligtvis att skatten kan hänföras till en utgift som i och för sig är avdragsgill som kostnad.

Mervärdesskatten måste få generell räckvidd för att få avsedd effekt. Ju större område den täcker, desto mer neutral blir skatten för konsumenten vid valet av olika alternativ. Viktigt är det naturligtvis att konkurrerande varor och tjänster behandlas lika ur mervärdesskattesynpunkt.⁶⁰

Mervärdesskatt skall träffa konsumtion av varor och tjänster i Sverige. Det innebär att i princip är all omsättning inom landet skattepliktig liksom införsel av varor och tjänster till landet. Svensk moms utgår inte i princip på varor och tjänster som exporteras till andra länder. Från dessa huvudregler finns några undantag som kommer att behandlas nedan.

3.2. Skattskyldiga subjekt

3.2.1. Vem är skattskyldig ?

I 1 kap. 2 § ML regleras vem som är skattskyldig, d.v.s. vem som skall redovisa moms för omsättning, gemenskapsinterna förvärv eller import som medför skattskyldighet. Generellt sett är det säljaren som är skattskyldig.

⁵⁷ 10 kap. 11 § ML.

⁵⁸ 8 kap. 6 § första st. ML.

⁵⁹ 16 kap. 16 § IL.

⁶⁰ Erbjuds konsumenten olika varor och tjänster, av vilka vissa är belagda med moms och andra inte, blir konkurrensen på grund av skatten snedvriden.

Vid handel mellan företag inom EG är dock köparen normalt skattskyldig. Det medför att köparen redovisar utgående moms på sitt förvärv.⁶¹

Skyldig att betala mervärdesskatt är:

1. För skattepliktig omsättning inom Sverige i yrkesmässig verksamhet, den som omsätter varan eller tjänsten, d.v.s. säljaren. Detta är huvudregeln enligt 1 kap. 1 § 1 p. ML.

En svensk köpare är dock skattskyldig:

- vid en utländsk företagares omsättning till en näringsidkare i Sverige av tjänster som regleras i 5 kap. 7 § ML, d.v.s. konsult-, reklam- och datatjänster m.m. ;
- vid vissa tjänster avseende handel med varor inom EG enligt 5 kap. 5a § (varutransporter), 5 kap. 6a § (stödtjänster vid varutransporter), 5 kap. 6b § (värdering och arbete på lös egendom) och 5 kap. 7a § (förmedlingstjänster) ML;
- vid s.k. trepartshandel av varor inom EG.

2. För gemenskapsinterna förvärv, den som gör förvärvet i enlighet med 1 kap. 1 § 2 p. ML.

3. För skattepliktig varuimport, den som är tullskyldig för varan, enligt 1 kap. 1 § 3 p. ML.

Det är enbart den som är skyldig att betala moms som är skattskyldig.⁶²

3.3. Yrkesmässig verksamhet

3.3.1. Allmänt om yrkesmässighetsbegreppet

En förutsättning för skattskyldighet för mervärdesskatt är att verksamheten är yrkesmässig. Bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet återfinns i 4 kap. ML. Förutom en huvudregel finns bestämmelser som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet. En verksamhet kan vara yrkesmässig enligt ML utan att vara det enligt inkomstskatterättsliga regler. Det omvända förhållandet kan ibland gälla.⁶³

⁶¹ Kleerup, Jan och Westfahl, Lena: *Den svenska momsen*, Ernst & Young skriftserie nr 46, Stockholm 2001, s. 27.

⁶² Regler om skattskyldighet i vissa fall finns i 6 kap. ML (t.ex. handelsbolag), 6 a kap. ML (mervärdesskattegrupper) och 9 kap. ML (frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet).

⁶³ Kleerup och Westfahl, s. 31.

3.3.2. Huvudregel

Enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML anses en verksamhet som yrkesmässig i mervärdesskattehänseende om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Avgörande blir karaktären på verksamheten och inte frågan om inkomsten anses som skattepliktig inkomst av näringsverksamhet enligt IL. Rekvisiten för näringsverksamhet enligt IL är att verksamheten skall bedrivas självständigt, varaktigt och med vinstsyfte. Samtliga rekvisit måste vara uppfyllda. Om man vid bedömningen kommer fram till att yrkesmässig verksamhet inte bedrivs behöver frågan om skattskyldighet till moms inte prövas vidare.

3.3.3. Verksamhetsformer jämförliga med näringsverksamhet

Verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln kan anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML under förutsättning att omsättningen för beskattningsåret överstiger 30.000 kr. Verksamheten bedrivs under rörelseliknande former. Bestämmelsen tar sikte på verksamheter där det med regelbundenhet förekommer transaktioner avseende skattepliktig omsättning av varor och tjänster. Det är såväl privatpersoner som ideella föreningar (ej allmännyttiga) och stiftelser som kan träffas av bestämmelsen. Syftet med regeln är att framförallt motverka situationer där det kan uppstå konkurrenssnedvridning. Regeln kan anses komplettera huvudregeln och kan endast bli tillämplig när samtliga rekvisit enligt huvudregeln inte är uppfyllda. Detta gör att den endast skall tillämpas i undantagsfall. Skogsarbetare med egna maskiner och fotografer med egen utrusning, vilka redovisar uppdragsinkomster som inkomst av tjänst, är exempel på verksamheter som ansetts bedrivna under rörelseliknande former.⁶⁴

3.3.4. Andra utvidgningar och inskränkningar

Utöver huvudregeln och den kompletterade regeln om rörelseliknande former bedrivs verksamheten yrkesmässigt i följande situationer.

- Kost åt personal i verksamheten som inte medför skattskyldighet (marknadsvärde över 30.000 kr per beskattningsår).
- Upplåtelse av avverkningsrätt och avyttring av skogsprodukter som enligt IL utgör skattepliktig intäkt av kapital.

⁶⁴ Kleerup och Westfahl, s. 32.

- Uthyrning eller omsättning av varor från privat fastighet (vid skattepliktig omsättning över 30.000 kr per beskattningsår).
- Stat och kommuns verksamhet när inte myndighetsutövningen avses.

3.3.5. Utländska företagare

En utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet i Sverige eller i utlandet om han bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet i enlighet med 4 kap. 1 § ML.

Detta förekommer i följande situationer:

- När det utländska företaget omsätter varor som det har förvärvat här eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst, eller
- När det utländska företaget utför en tjänst på en fastighet i Sverige.

En skattskyldig utländsk företagare som inte är bosatt, inte stadigvarande vistas och saknar fast driftställe (juridisk person) här i landet skall företräddas av en godkänd representant. Det är representanten som undertecknar och inlämnar skattedeklaration varje månad.⁶⁵

3.3.6. Ideella föreningar

En ideell förening bedriver inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 8 § ML när inkomsten är undantagen från inkomstskatt enligt IL. Föreningen utgör då en allmännyttig ideell förening med begränsad skattskyldighet.

För övriga ideella föreningar och stiftelser gäller ML:s allmänna bestämmelser om vad som utgör yrkesmässig verksamhet.

För att en förening skall anses som allmännyttig krävs att ändamålet i huvudsak skall vara allmännyttigt, att ändamålet skall tillgodoses i verksamheten, avkastningen av tillgångarna och övriga inkomster skall till huvudsaklig del användas i den allmännyttiga verksamheten, medlemsantagningen skall vara öppen, och medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen får inte tillgodoses.

Eftersom en allmännyttig ideell förening inte är yrkesmässig är föreningen inte skattskyldig enligt ML. Vid omsättningen av en vara eller tjänst skall moms inte utgå. Av det följer vidare att föreningen inte heller har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

⁶⁵ Från den 1 januari 2002 slopas kraven på ombud. Detta gäller företagare som är etablerade i ett annat EU-land eller i ett annat land med vilket Sverige har överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information om skatter. Förutom med EU-länderna finns en sådan överenskommelse med Norge, Färöarna och Grönland. Ett särskilt ombud krävs fortfarande för de utländska företagare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i ett land med vilket Sverige saknar avtal. Riksskatteverket 2002: RSV 573 utgåva 3, *Momsnyheter 2001 – 2002*.

3.4. Skattepliktig omsättning

3.4.1. Omsättningsbegreppet

Ett av kraven för skattskyldighet för mervärdesskatt är att en vara eller tjänst omsätts.

Med omsättning menar man i mervärdesskattehänseende att vara överlåts mot ersättning, tjänst tillhandahålls mot ersättning, eller vara eller tjänst tas ut ur en verksamhet.

För omsättning av en vara eller tjänst krävs att något överlåts eller tillhandahålls mot ersättning. Det finns alltså en relation mellan prestation och motprestation. Enligt ML föreligger ingen omsättning om något överlåts utan motprestation. Därför utgår inte någon moms vid gåva eller när bidrag⁶⁶ överlämnas. Som exempel kan nämnas Tolsma-målet från EG-domstolen.⁶⁷ Tolsma bedrev en omfattande verksamhet som gatumusikant. Frågan var om den ersättning som Tolsma mottog av förbipasserande utgjorde en skattepliktig ersättning. EG-domstolen ansåg att eftersom det inte fanns ett uppdrag med avtalad ersättning skulle ersättningen betraktas som bidrag. Skattskyldigheten fanns inte eftersom kopplingen mellan prestation och motprestation saknades.

Med omsättning av en vara förstås att varan överlåts mot ersättning. För omsättning krävs inte att varan levereras, utan redan genom ett avtal om äganderättsövergång föreligger omsättning. Byte av vara jämförs med försäljning av vara. Följden blir att ett byte ses som två transaktioner (se exemplet nedan).

Med tillhandahållande av en tjänst menas att den som utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom. Tjänster med utsträckning i tiden, t.ex. uthyrning, anses tillhandahållna successivt. Byte av tjänst jämförs med tillhandahållande av tjänst. Följden blir att ett byte ses som två transaktioner (se exemplet nedan).

Bestämmelsen om uttag medför att privat användning av företagets varor och tjänster beskattas. Genom att moms skall redovisas vid uttag, tas hänsyn till den mervärdesskatt som dragits av vid förvärvet i verksamheten. Generellt kan reglerna om uttag endast bli tillämpliga om avdragsrätt föreligger vid förvärvet. Beskattningsunderlaget för uttag regleras särskilt⁶⁸.

Exempel:

Företagen Abba och Astra byter varor sinsemellan. För båda företagen gäller att inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning, d.v.s. ett byte ses som två transaktioner. Utgående och ingående mervärdesskatt skall därmed redovisas av Abba och Astra.

⁶⁶ Här menas ett bidrag som mottas helt utan krav på motprestation, s.k. oberoende bidrag.

⁶⁷ Mål C-16/93 [1994] ECR I-743.

⁶⁸ 7 kap. ML.

Mervärdesskatt skall redovisas för de matvaror som en matvaruhandlare tar med sig hem för att konsumera privat. Han behöver inte redovisa moms när han låter sina kunder provsmaka produkter. Varuprodukter och gratisgåvor som är ett led i verksamheten medför inte heller uttagsbeskattning.⁶⁹

3.4.2. Skattepliktig omsättning inom landet

En förutsättning för skattskyldighet är att omsättningen är skattepliktig. I Sverige gäller generell skatteplikt. Det innebär att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig om den inte särskilt undantagits i 3 kap. ML.⁷⁰ Återfinns inte varan eller tjänsten bland de uppräknade undantagen är omsättningen skattepliktig.

När bedömningen skall ske av om en omsättning skall omfattas av skatteplikten måste först konstateras om det är en vara eller en tjänst som omsätts. I nästa steg måste varan eller tjänsten identifieras till sin karaktär och sitt innehåll. Kan det därefter konstateras att varan eller tjänsten omfattas av något av undantagen föreligger ingen skattepliktig omsättning. I annat fall är omsättningen skattepliktig.

Ibland föreligger svårigheter att direkt kunna klassificera en vara eller tjänst i skattepliktshänseende. Detta kan vara fallet om en tjänst är sammansatt av flera olika tjänster. I lagen finns den s.k. delningsprincipen angiven, vilken innebär att när gemensamt vederlag utgår för såväl skattefria som skattepliktiga tillhandahållanden eller där olika skattesatser skall användas, skall beskattningsunderlaget delas upp efter skälig grund.⁷¹

⁶⁹ Kleerup och Westfahl, s. 37.

⁷⁰ Enligt 3 kap. 2 § ML undantas omsättning avseende fastighet från skatteplikt, vidare undantas sjukvård, tandvård och social omsorg från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget för utbildning finns i 3 kap. 8 § ML, undantag för finansiella tjänster i 9 §, undantag för försäkringstjänster regleras i 10 §, undantag inom kulturområdet finns i 11 § samma kapitel. Avgifter för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet är undantagna från moms enligt 3 kap. 11 a § ML. I 3 kap. 13-20 §§ ML återfinns undantaget från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster på massmediaområdet. I 3 kap. 21-21 a §§ undantas omsättning av varor och tjänster avseende fartyg och luftfartyg. Undantaget för vissa andra varor och tjänster återfinns i 3 kap. 23 § ML. Tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer är under vissa omständigheter undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Enligt 3 kap. 24 § ML skall den som säljer en anläggningstillgång inte ta ut moms under vissa förutsättningar angivna i paragrafen. Undantag för överlåtelse av verksamhet under vissa förutsättningar finns i 3 kap. 25 § ML. Paragraferna 26 a – 26 c reglerar undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. Uttag av varor och tjänster medför generellt att momsen skall redovisas men från den regeln finns vissa undantag, 3kap. 27 § ML. Importen kan vara undantagen från momsen enligt 3 kap. 30 § ML. I vissa fall undantas även gemenskapsinterna förvärv från skatteplikt. Reglerna återfinns i 3 kap. 30 a – 30 f §§ ML.

⁷¹ KPMG: *Momshandboken 2001*, Kristianstad 2001, s. 47.

3.5. Varubegreppet

Som varor räknas materiella ting, inklusive fastigheter och gas, samt även värme, kyla och elektrisk kraft.⁷²

Byggnad, ledning, stängsel m.m. som inte är avsedd för stadigvarande bruk, liksom industritillbehör, kvalificerar inte som fastighet, utan utgör annan vara än fastighet.⁷³

Växande skog och annan växtlighet kvalificeras inte som fastighet, utan utgör annan vara, såvida den inte säljs tillsammans med marken där den växer.

Vissa rättighetsbärare, såsom aktier, obligationer, lottsedlar, biljetter, presentkort och liknande, utgör varor endast när de importerats eller säljs som trycksaker.

3.6. Tjänstebegreppet

Mervärdesskattelagens definition av begreppet tjänst omfattar allt som inte utgör tillhandahållande av vara och som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet.⁷⁴

Genom denna definition behandlas immateriella rättigheter alltid som tjänster. Goodwill, varumärkesrätt, patenträtt m.m. utgör således tjänster enligt ML.

Även ersättning som utgår som en följd av att någon avstår från att utnyttja en immateriell rättighet, eller avstår från att utöva viss verksamhet, utgör sannolikt en tjänst. Särskild reglering har införts rörande i vilket land sådana tjänster skall beskattas vid internationella transaktioner. Detta kan leda till att en tjänsteprestation kan anses föreligga trots att det kan diskuteras huruvida något tillhandahållande egentligen sker, d.v.s. om omsättningen verkligen föreligger.⁷⁵

3.7. Gemenskapsinternt förvärv (GIF)

3.7.1. Allmänt om gemenskapsinternt förvärv

Inom gemenskapen tas moms inte ut vid leverans av varor till andra medlemsländer. Handeln med varor inom EG regleras i 2 a kap. ML. Detta kapitel infördes i mervärdesskattelagen 1 januari 1995 i samband med Sveriges medlemskap i EU. I och med medlemskapet försvann tullarna inom EU och de nya EG-reglerna ersatte importbeskattning vid förvärv av varor från andra medlemsländer.

⁷² 1 kap. 6 § första meningen ML.

⁷³ 1 kap. 11 § e.c. ML.

⁷⁴ 1 kap. 6 § andra meningen ML.

⁷⁵ KPMG, s. 51.

2 a kap. ML gäller endast handel med varor. Förvärvsbeskattning⁷⁶ hos köparen kan dock även förekomma vid handel med internationella tjänster. Detta regleras i 5 kap. ML.

Systemet med gemenskapsinternt förvärv innebär att det inte behöver utgå moms vid försäljning eller överföring av varor inom EG. Avgörande är att säljare och köpare är registrerade till moms i olika medlemsländer, samt att varan passerar gränsen mellan två EG-länder, den s.k. gränsöverskridande händelsen. Varan behöver alltså inte passera den svenska gränsen.

Huvudsaken är att varan passerar gränsen mellan två länder inom EG.⁷⁷

Förutsatt att köparen har ett svenskt VAT-nummer (registreringsnummer) skall ett gemenskapsinternt förvärv redovisas i Sverige vid följande transaktioner:

- transport av vara till Sverige från annat EG-land,
- transport av vara till annat EG-land från Sverige eller annat EG-land, eller
- överföring av vara från annat EG-land till Sverige.

3.7.2. Försäljning mellan skattskyldiga

Vid försäljning mellan skattskyldiga faktureras ingen mervärdesskatt förutsatt att säljare och köpare är registrerade till moms i olika EG-länder och att den aktuella varan passerar gränsen mellan två EG-länder.

VAT-nummer fungerar som körkort. Genom att uppge sitt VAT-nummer legitimerar köparen sig som skattskyldig i ett EG-land. Med detta kan skattskyldigheten föras över på köparen, som kan redovisa ett gemenskapsinternt förvärv. Genom sådan konstruktion beskattas varan där den konsumeras, d.v.s. beskattning sker i enlighet med den s.k. destinationsprincipen.

Exempel:

Det svenska företaget S förvärvar en vara från det finska företaget F. S åberopar sitt svenska VAT-nummer. Genom att åberopa sitt svenska registreringsnummer undgår S att bli fakturerad finsk moms.

S redovisar i stället utgående moms (förvärvsskatt) i sin svenska skattedeklaration. Förutsatt att S har full avdragsrätt för ingående moms får motsvarande belopp dras av på raden för ingående mervärdesskatt.

Förfarandet avslutas med att S har redovisat ett gemenskapsinternt förvärv.⁷⁸

⁷⁶ Med förvärvsbeskattning menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas till den som förvärvar en vara (1 kap. 2 § 4, 4a och 5 p. ML). När det gäller förvärv av tjänster pratar man om omvänd skattskyldigheten. Med omvänd skattskyldigheten menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas till den som förvärvar en tjänst (1 kap. 2 § 2, 3 och 4b p. ML).

⁷⁷ Prop. 1994/95:57, s.

⁷⁸ Kleerup och Westfahl, s. 72.

3.7.3. Försäljning till icke skattskyldiga

Det finns särskilda regler för näringsidkare som inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt och juridiska personer som inte är näringsidkare. Sådana institutioner som banker, föreningar och kommuner kan bli skattskyldiga för gemenskapsinterna förvärv. Med detta följer en skyldighet att vara registrerad för moms och redovisa moms till staten. Tekniken blir densamma som för skattskyldiga företag med den begränsning att avdragsrätt förekommer till viss del eller inte alls.

Förvärvsbeskattning blir aktuell i följande två situationer:

1. Köparens skattepliktiga förvärv av varor (ej transportmedel eller punktskattepliktiga varor) under det löpande eller det föregående året överstiger 90 000 kr exklusive moms, den s.k. förvärvströskeln.
2. Skattemyndigheten har på begäran av köparen fattat beslut om att förvärv som görs av denne skall anses som gemenskapsinterna förvärv.

Om köparen inte överskrider förvärvströskeln och beslut enligt punkt 2 ovan inte meddelats, kommer beskattning att ske i det land där varorna köps in. Säljaren kommer att faktureras sitt lands mervärdesskatt.

Motsvarande regler finns i övriga EG-länder. Värdet på den s.k. förvärvströskeln varierar. Är köparen skattskyldig för moms i annat EG-land är svensk säljares omsättning undantagen från mervärdesskatt.⁷⁹

3.7.4. Försäljning till privatpersoner

Vid försäljning till privatpersoner sker beskattning normalt i det land i vilket personen köper varan. Om försäljning sker med leverans från Sverige till ett annat EG-land skall svensk moms redovisas.⁸⁰

Inom EG finns regler om s.k. distansförsäljning. Med distansförsäljning avses försäljning av en vara som sänds från ett land till ett annat. Det typiska fallet är postorderhandel. En säljare kan enligt dessa regler bli skattskyldig i ett annat EG-land.

Varje medlemsland har fastställt en omsättningströskel. För Sverige uppgår den till 320 000 kr. En säljare i ett annat EG-land som på årsbasis säljer varor till privatpersoner i Sverige till ett värde som överstiger denna summa är skyldig att registrera sig för moms i Sverige och redovisa mervärdesskatt till staten.

För nya transportmedel gäller särskilda regler.⁸¹ Beskattningen sker där fordonet stadigvarande skall användas, d.v.s. i princip där fordonet

⁷⁹ 3 kap. 30 a § ML.

⁸⁰ Lundén, Björn och Svensson, Ulf: *Moms, praktisk handbok i mervärdesskatt*, sjunde upplagan, Uddevalla 2001, s. 115.

registreras. Dessa regler gäller även för privatpersoner. Den beskattningsgrundande händelsen är förvärvet av fordonet. Säljarens och köparens status påverkar inte.⁸²

3.7.5. Trepårtshandel

Trepårtshandel är ett begrepp som avser en transaktionskedja med tre parter A, B och C.⁸³ Dessa tre är registrerade till mervärdesskatt i olika länder inom EG. Försäljning sker i två steg, d.v.s. fakturering sker från A till B och vidare från B till C. Varan sänds dock direkt från A till C.

Hur ett företag skall fakturera och redovisa moms beror på var i kedjan företaget befinner sig. Part B i kedjan kallas mellanman. Genom förenklingsregler inom EG undgår mellanmannen att bli skattskyldig för moms vid trepårtshandel. B redovisar ingen mervärdesskatt utan endast värdet på sitt inköp från A i skattedeklarationen och värdet på sin försäljning till C i kvartalsredovisningen.⁸⁴

⁸¹ 1 kap. 13 a § ML.

⁸² En svensk näringsidkare, institution, privatperson eller annan inom EG skall förvärvsbeskatta sig. Köparen behöver inte registreras till moms enbart på grund av ett sådant förvärv.

⁸³ 11 kap. 5a § ML.

⁸⁴ Forssèn, s. 342, 343.

4. Handel med tjänster

Beskattningen i momshänseende av internationella tjänstetillhandahållanden upplevs av många som svårare än reglerna avseende internationell varuhandel. Skälet till detta är att regelverket avseende internationella tjänstetillhandahållanden förutsätter att man kan definiera tjänsten och hänföra den till en viss kategori av tjänster, vilket ofta är svårt. Sveriges medlemskap i EU innebar väsentligt förändrade rutiner på momsområdet. Regelsystemet var redan innan EU-inträdet svårtillgängligt. I dag ser vi fortfarande att det förekommer oklarheter och en del svårigheter, inte minst på tjänsteområdet.

Regelverket som bygger på EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, utgår ifrån att man skall definiera den tjänst som säljs eller köps för att därmed kunna hänföra tjänsten till en kategori. Genom att sedan studera vilka regler som gäller för respektive kategori av tjänster kan man avgöra var beskattning skall ske och vem som är skattskyldig för mervärdesskatten.

4.1. Allmänt

Huvudregeln för skattskyldighet för mervärdesskatt beskrevs i kapitel 3.2.1.⁸⁵ I det här avsnittet skall begreppet ”som görs inom landet” i femte kapitel ML beskrivas närmare. Detta skall avse omsättning av tjänster.

Med begreppet avses att Sverige är omsättningsland enligt ML. Om Sverige är omsättningsland skall svensk moms redovisas. Nästa steg blir att avgöra vem av säljare och köpare som skall redovisa momsen, d.v.s. vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML.

Normalt sett är det säljaren som blir skyldig att redovisa momsen. För flera av tjänsterna finns förenklingsregler som leder till att köparen blir skattskyldig om säljaren är en utländsk företagare⁸⁶.

För att kunna bestämma om Sverige är omsättningsland måste tjänsten ifråga definieras. Utöver en huvudregel är tjänsterna uppdelade och reglerade i 5 kap. 4 – 7a § § ML. I det följande, efter beskrivning av huvudregeln vid handel med tjänster och därefter en kort presentation av olika typer av tjänster, kommer stor vikt läggas på transporttjänster.

⁸⁵ 1 kap. 1 § 1 p. ML.

⁸⁶ 5 kap. ML.

4.2. Huvudregel vid handel med tjänster

Enligt huvudregeln i 5 kap. 8 § ML är en tjänst omsatt i Sverige om den som tillhandahåller tjänsten har fast driftställe eller motsvarande i Sverige. Detta innebär att svensk mervärdesskatt skall redovisas oavsett vem köparen är och var tjänsten tillhandahålls.

Från regeln finns undantag i 5 kap. 11 § ML och dessa kommer att behandlas i det följande.

Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt där säljaren har etablerat sin rörelse. Fast driftställe får anses föreligga när en varaktig affärsetablering, som betjänas av människor, föreligger i ett annat land än där säljaren har etablerat sin verksamhet.

EG-rätten uttrycker det som att en tjänst anses omsatt ”...where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied”⁸⁷.

I det s.k. Berkholz-fallet⁸⁸ ansåg inte EG-domstolen att fast driftställe förelåg. Fallet gällde spelmaskiner som var installerade på båtar i trafik mellan Tyskland och Danmark. Fast driftställe förelåg inte på båtarna eftersom företaget inte hade fast stationerad personal där.⁸⁹

Huvudregeln innebär att man kan titta på vilket driftställe som står som säljare av tjänsten enligt kontraktet mellan säljare och köpare. Ligger säljarens driftställe i Sverige beskattas han här för tillhandahållandet av tjänsten. Har han driftställe utomlands (annat EU-land eller annat land än EU-land) är det fråga om en exporttjänst och beskattning sker inte i Sverige. Ett dotterbolag och dess tillhandahållanden bedöms för sig, och utgör inte ett av moderbolagets driftställen.⁹⁰

Som en följd av att flertalet tjänster är specialreglerade tillämpas huvudregeln som en undantagsregel. Följande uppräkningslista är exempel på tjänster som faller in under huvudregeln:

- personliga tjänster som t.ex. frisörtjänster
- serveringstjänster
- lagringstjänster
- förpacknings- och kuverteringstjänster
- veterinärtjänster
- betal-TV
- tjänster avseende skiljemannauppdrag

Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmiddel regleras särskilt enligt huvudregeln 5 kap. 8 § 2 st. ML. Regeln omfattar bland annat fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, sjö- och landcontainrar. Beskattningslandet för

⁸⁷ Forssèn, s. 361.

⁸⁸ Mål C-168/84 ECR 2251.

⁸⁹ Kleerup och Westfahl, s. 104.

⁹⁰ Forssèn, s. 362.

dessa tjänster avgörs av var uthyraren finns och var uthyrningstjänsten uteslutande tillgodogörs.

Om en bil används inom EG blir det alltid svensk moms om den som hyr bilen finns i Sverige. Om bilen däremot används utanför EG utgår inte svensk moms. Uthyraren som finns utanför Sverige blir slutligen skattskyldig i Sverige om bilen uteslutande utnyttjas i Sverige.

4.3. Uppräknig av undantagen från huvudregeln

I praktiken faller färre typer av tjänster under huvudregeln än under de ganska omfattande specialreglerna enligt nedan:

- fastighetsregeln i 5 kap. 4 § ML;
- regeln för fysiska tjänster i 5 kap 6 § ML;
- kundregeln för intellektuella prestationer i 5 kap. 7 § ML;
- kundregeln enligt ”VAT-nummertekniken” för tjänster med anknytning till varuhandel med EU i kap. 5 a och 6 a § § ML;
- tjänster bestående i värdering av och arbeten på lös egendom i 5 kap. 6 b § ML;
- förmedlingsregeln i 5 kap. 7 a § ML avseende annan förmedling än sådana som omfattas av någon av nämnda regler.⁹¹

Det är enbart i ett fall som bedömningen av omsättningsland styrs av en ren konsumtionsregel och det är beträffande uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel. Då tittar man i första hand på om tjänsten tillgodogörs uteslutande i Sverige (mervärdesskatt) eller utanför EU (export). Huvudregeln träder in i övrigt.

⁹¹ Prop. 1993/94:99 s. 185.

5. Transporttjänster

5.1. Inledning

Syftet med detta kapitel är att presentera regelverket för transporttjänster med beaktande av EG-rätten. Persontransporter kommer att behandlas kortfattat och tonvikten kommer att läggas på varustransporter (godstransporter).

Transporttjänster regleras i flera paragrafer i ML. Man skiljer på person- och varustransporter samt om transporten sker inom eller utom EG. Utöver regler om transporttjänster finns bestämmelser om s.k. stödtjänster vid varustransporter.⁹²

5.2. Persontransport

Ett av de problem som 1991 års skattereform medförde var den ökade beskattningen av turismen vilket innebar svårigheter för branschen. Som en följd av dessa svårigheter har beskattningen av turistnäringen lindrats genom att lägre skattsatser införts på inrikes persontransporter, men även på hotelltjänster.

EG har en speciell hantering för beskattning av resebyråttjänster. Detta system, vinstmarginalbeskattning⁹³, tillämpas i Sverige från den 1 januari 1996.

Inom EG arbetas det med att få fram ett enhetligt system för beskattning av resetjänster mellan olika EG-länder. Något förslag som vunnit medlemmarnas acceptans har hittills inte presenterats.⁹⁴

5.2.1. Resor i Sverige

En personbefordran inom Sverige räknas alltid som omsatt i Sverige om den utförs i Sverige. Säljaren av resan skall därmed redovisa 6 % moms på tjänsten.⁹⁵

5.2.2. Utlandsresor - momsfri exporttjänst

Det utgår inte moms på utlandsresor, oavsett om resan går till ett annat EU-land eller till ett land utanför EU. De resor som omfattas är de som går

⁹² 5 kap. 6 § första stycket punkten 2 ML.

⁹³ Se 5.2.3.1.

⁹⁴ KPMG, s. 279.

⁹⁵ 7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML.

direkt till utlandet (men även anslutningsresor omfattas), uppehåll av transporttekniska skäl är dock möjliga.⁹⁶

En persontransport som går till eller från ett annat land räknas alltid som omsatt utomlands. En resa som exempelvis går från Sverige till Norge räknas enligt de svenska reglerna som omsatt utomlands eftersom resan går till ett annat land. Om resan går från Norge till Sverige räknas resan också som omsatt utomlands eftersom resan går från ett annat land.⁹⁷

5.2.3. Resebyråer

Resebyråer omfattas av skattskyldighet för förmedling av olika former av resetjänster. Grunden för skattskyldighet utgörs av att förmedlingstjänsterna är skattepliktiga. Från och med den 1 januari 1996 skall EG:s regler för resebyråer tillämpas.⁹⁸

Med resenär menas en person som köper researrangemang från resebyrån och kan avse såväl företag som privatperson. Med resetjänst menas en tjänst som resebyrån säljer vidare med pålägg efter att själv ha förvärvat varor eller tjänster eller då resebyrån förmedlar dessa tjänster i eget namn, d.v.s. utfärdar faktura eller räkning. Dessa dokument skall utvisa att resebyrån är affärsmässig motpart till resenären. Med resebyrå eller researrangör⁹⁹ menas enligt RSV företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer.

Enligt 5 kap. 5 § 3 st. ML skall förmedling av persontransporter anses omsatt i det land i vilket själva persontransporten anses omsatt. Räknas persontransporten (resan) som omsatt i Sverige är det 25 % moms på förmedlingsprovisionen om förmedlaren är svensk. Räknas persontransporten som omsatt utomlands anses även förmedlingstjänsten som en momsfri exporttjänst.

5.2.3.1. Beskattning enligt vinstmarginalmetoden

EG:s regler för resebyråer skall tillämpas på resebyråers omsättning av resor inom EG till resenärer, om resebyrån för att tillhandahålla resan köper varor och tjänster från andra näringsidkare eller om resebyrån förmedlar resan i eget namn.¹⁰⁰ Sådana näringsidkare inom turistnäringen som inte säljer varor eller tjänster som upphandlats från andra näringsidkare skall inte omfattas av de nya reglerna. Tjänsterna skall också tillhandahållas resenären för att vinstmarginalmetoden skall tillämpas. Stugförmedlare som endast förmedlar privatstugor omfattas inte. Vidare skall förmedlare av andra

⁹⁶ 5 kap. 5 § 1 st. ML.

⁹⁷ Lundén och Svensson, s. 146.

⁹⁸ Prop. 1994/95:202.

⁹⁹ 9 b kap. 1 § 2 st. ML, medresebyrå avses även researrangör.

¹⁰⁰ 9 b kap. 1 § ML.

arrangemang som inte tillhandahåller resetjänster inte tillämpa dessa regler. Endast företag med fast driftställe i Sverige kan bli föremål för svensk marginalbeskattning.¹⁰¹

5.3. Varutransporter

5.3.1. Allmänt om begreppet varutransport.

Mervärdesskattelagen innehåller inte någon särskild definition av vad som avses med varutransport. Sådan definition finns inte heller i förarbeten till lagen. I ML definieras vara som materiellt ting. Med utgångspunkt från detta kan varutransport avse transport av materiellt ting som är lös egendom.

Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. En färjetransport av transportmedel, som medförs som en led i en personbefordran, räknas inte som en varutransport. Transporten av passageraren och av transportmedlet¹⁰² anses utgöra en persontransport. Likaså anses färjetransport av buss med passagerare vara persontransport.¹⁰³

5.3.2. Varutransport till land utanför EG

Om en transporttjänst i sin helhet utförs i Sverige anses den omsatt i Sverige och skall beskattas här. Detta gäller såväl svenska som utländska transportörer. När det gäller deltransporter i Sverige som har anknytning till internationella transporter finns det speciella regler som jag kommer att behandla i 5.3.4.

En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land utanför EG, skall anses omsatt utomlands i sin helhet under förutsättning att transporten sker direkt till eller från utlandet. För varutransporter kan regeln tillämpas generellt. En faktura som avser en internationell persontransport eller varutransport till eller från ett icke EU-land skall aldrig inkludera någon svensk moms. Köparens registreringsnummer behöver inte anges på fakturan i dessa fall för att skattedebitering skall kunna underlätas. Säljaren av transporttjänsten bör på något sätt kunna visa att transporten går till eller från icke EG-land.¹⁰⁴

Exempel:

Ett svenskt transportföretag utför en möbeltransport med bil från Malmö direkt till Schweiz. Transporttjänsten utförs såväl i Sverige som utomlands. Den påbörjas i EG-land (Sverige) och går genom EG-land (Tyskland) men

¹⁰¹ 9 b kap. 4 § ML och 5 kap. 8 § ML.

¹⁰² Cykeln, personbil eller motorcykel.

¹⁰³ Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 11 s. 252. Hämtat från (www.rsv.se).

¹⁰⁴ Forssèn, s. 360.

avslutas i tredje land. Transporttjänsten är därför omsatt utomlands och ingen svensk moms skall debiteras.¹⁰⁵

5.3.3. Varutransporter mellan EG-länder, betydelsen av momsregistreringsnummer (VAT-nummer)

Nu är det fråga om godstransporter mellan Sverige och annat EU-land och i kommande avsnitt presenteras regler för andra tjänster som har anknytning till godstransporttjänst mellan Sverige och ett annat EU-land.

Det är värt att notera att om en utländsk företagare (hemmahörande i annat EU-land eller tredje land) tillhandahåller tjänster i samband med varuleveranser inom Sverige (ej gränsöverskridande), skall vederbörande alltid vara momsregistrerad här, själv eller genom ombud.¹⁰⁶ Det krävs inte längre att verksamheten bedrivs här (att vederbörande har kontor o.d. här), utan det räcker med att den utländske företagaren är yrkesmässig i sitt hemland och att han omsätter tjänsten här. På samma sätt blir en svensk företagare moms skyldig i ett annat EU-land för omsättning där av godstransporter eller tjänster med anknytning till godstransporter där.¹⁰⁷

Beträffande varutransporter mellan EG-länder gäller särskilda regler. Enligt dessa regler skall en sådan transport beskattas i Sverige om:

- transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller
- köparen av tjänsten är registrerad till moms här i landet och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.¹⁰⁸

Med ovanstående menas att om transporten påbörjas i Sverige skall ersättningen beläggas med svensk moms om inte ett VAT-nummer från ett annat land anges på fakturan. En dansk privatperson får alltså betala svensk mervärdesskatt om han beställer en sådan transport.

Detta innebär vidare att i de fall när transporten påbörjas i ett annat EG-land, och säljaren av transporttjänsten har angivit ett svenskt VAT-nummer på fakturan, då skall beskattning ske i Sverige. Detta gäller oavsett om transporten avslutas i Sverige eller inte. Beskattningen här i landet ser ut så här: transportören underlåter att debitera köparen moms medan köparen i stället förvärvsbeskattas för förvärvet av tjänsten. Detta sker genom att den som förvärvar tjänsten (förvärvaren) redovisar en utgående skatt på 25 % på priset för transporten. Om han är fullt ut skattskyldig och har full avdragsrätt, får han göra avdrag med samma belopp såsom ingående skatt.

¹⁰⁵ Kindlund, Svensby och Dreij: *Skatte- och deklarationshandboken*, tjugofemte upplagan, Finland 2001, sid. 795.

¹⁰⁶ Från den 1 januari 2002 slopas kravet på ombud för utländska företagare.

¹⁰⁷ Forssèn, s. 367.

¹⁰⁸ 5 kap. 5 a § 1 och 2 punkten ML.

Har han inte full avdragsrätt får han endast göra avdrag för den del han har avdragsrätt. Mervärdesskatt blir då en kostnad för den del som avdragsrätt saknas.

Om säljaren och köparen är svenska företag så skall svensk moms normalt debiteras vid varutransport mellan EG-länder. Men transport som påbörjas i annat EG-land (s.k. avsändarland) beskattas i detta land om den som säljer transporttjänsten inte angivit köparens registreringsnummer på fakturan från ett annat land än avsändarlandet.

Detta innebär att en svensk transportör kan undvika risken att tvingas debitera den svenska kunden avsändarlandets moms, och transportören kan slippa registrera sig i avsändarlandet, genom att transportören anger köparens VAT-nummer även i de fall när köparen är svensk. Det kan rekommenderas att köparens VAT-nummer alltid skall anges vid varutransporter mellan EG-länder.

I det följande redovisas ett antal exempel där förutsättningarna varierar.

5.3.3.1. Åskådningsexempel 1

Det svenska bolaget Bygg AB bedriver omfattande köp och försäljning av varor inom EG. Företaget beställer transporter från både svenska och utländska speditörer. Transporterna avser såväl företagets försålda varor till europeiska kunder som inköp av halvfabrikat från europeiska underleverantörer. Under de kommande dagarna skall Bygg AB ta ställning till inköp av transporttjänster inför nästföljande kvartal. Bygg AB har erhållit anbud från en svensk speditör och en tysk speditör.

På det anbud som den svenska speditören lagt skall Bygg AB räkna med att öppet debiterad svensk moms alltid tillkommer på fakturabeloppet.

Enligt ML:s ordalydelse gäller normalt att samtliga transporter som den svenske speditören utför för Bygg AB inom EG skall beläggas med svensk moms. En transport som svensk speditör utför åt Bygg AB mellan Tyskland och Italien skall beläggas med svensk mervärdesskatt (under förutsättning att Bygg AB:s VAT-nummer anges på fakturan). Anges inte VAT-nummer måste tysk moms debiteras.

Om i stället Bygg AB köper upp samtliga transporttjänster från den tyske speditören skall (under förutsättning att Bygg AB beställer samtliga transporttjänster under angivande av sitt svenska VAT-nummer) samtliga dessa transporttjänster anses omsatta i Sverige. De skall beskattas i Sverige eftersom transporterna går mellan två EG-länder.

Den viktiga skillnaden i förhållande till att köpa av en svensk speditör är att eftersom tjänsten tillhandahålls av utländsk speditör förs skattskyldigheten över till köparen och förvärvsbeskattning sker hos Bygg AB i Sverige. En sådan förvärvsbeskattning innebär att företaget Bygg AB endast behöver redovisa momsbeloppet i sin mervärdesskattesdeklaration. Företaget

behöver aldrig betala beloppet till säljaren. Detta är ofta en fördel i likviditetshänseende.¹⁰⁹

En del svenska speditörer har hamnat i en negativ konkurrenssituation genom införandet av ovannämnda regler. Det förekommer att speditörer registrerar sig i andra EG-länder genom dotterbolag. De säljer då transporttjänsten utan svensk moms under angivande av dotterbolagets VAT-nummer i det andra landet och kundens svenska VAT-nummer. Speditören redovisar försäljningen i sin redovisning i det andra landet.¹¹⁰

Om transporten påbörjas här i landet och avslutas i ett annat EG-land men köparen är från ett land utanför EG kommer speditören med tillämpning av ovanbeskrivna regel normalt bli tvungen att debitera svensk moms. Anledningen är att köparen normalt inte har något registreringsnummer i annat EG-land som säljaren kan hänvisa till på fakturan. Det är bara på varutransporter inom EG som denna speciella hantering skall tillämpas. Övriga internationella transporttjänster, exempelvis persontransporter samt varutransporter till andra länder utanför EG, anses omsatta utanför Sverige och svensk moms skall inte debiteras för transporten i fråga.¹¹¹

5.3.3.2. Åskådningsexempel 2

Nedan anges schematiskt i sex korta exempel fall av godstransporter inom EU, exempelvis mellan Sverige och Tyskland, och hur momsbeskattningen skall ske. Köpare av godstransporttjänsten/beställaren/kunden anges med K. Säljare av transporttjänsten, transportören, anges med T.

- 1) Varutransporten från Sverige, till Tyskland.
K och T i Sverige och K åberopar svenskt VAT-nummer. Transporttjänsten omsatt i Sverige och T debiterar svensk moms.
- 2) Varutransporten från Sverige, till Tyskland.
T i Sverige och K i Tyskland och K åberopar tyskt VAT-nummer. Transporttjänsten anses omsatt utomlands och T debiterar inte svensk moms.
- 3) Varutransporten från Sverige, till Tyskland.
T i Tyskland och K svensk privatperson och K har inget VAT-nummer att åberopa. Transporttjänsten anses omsatt i Sverige (= avgångslandet). T är yrkesmässig i Tyskland och momsregistreras även i Sverige på grund av sin omsättning här i landet, därför debiterar T svensk mervärdesskatt.

¹⁰⁹ KPMG, s. 336 ff.

¹¹⁰ KPMG, s. 337.

¹¹¹ Se avsnitt 5.2. beträffande persontransport och avsnitt 5.3.2. beträffande varutransporter till länder utanför EG.

4) Varutransporten från Sverige, till Tyskland.
T i Tyskland och K i Sverige och K åberopar svenskt VAT-nummer.
Transporttjänsten anses omsatt i Sverige av T, men förvärvaren K
”importbeskattas” för tjänsten momsmässigt (åberopar VAT-nummer här). T
debiterar varken svensk eller tysk moms.

5) Varutransporten till Sverige, från Tyskland.
K svensk privatperson och T i Tyskland och K har således inget VAT-
nummer att åberopa. Transporttjänsten omsatt i avgångslandet Tyskland och
T debiterar tysk moms.

6) Varutransporten till Sverige, från Tyskland.
K i Sverige och T i Tyskland och K åberopar svenskt VAT-nummer.
Transporttjänsten anses omsatt i Sverige av T, men förvärvaren K
”importbeskattas” för tjänsten momsmässigt (åberopar VAT-nummer här i
landet). T debiterar varken svensk eller tysk moms.

Det är värt att notera att vad som ovan sagts om en utländsk företagare
(transportör) och dennes omsättning i Sverige gäller oavsett om denne är
hemmahörande inom eller utom EU. Av intresse är att han omsätter
varutransporter mellan Sverige och annat EU-land som bedöms som
omsättning här (transporter till och från EG är däremot export). Skillnaden
är att en utländsk företagare från ett land utanför EU, alltid skall
momsregistrera sig i Sverige för sin omsättning av transporten här, men en
utländsk företagare från annat EU-land skall momsregistrera sig här i landet
endast om köparen av transporttjänsten inte skall förvärvsbeskattas för
densamma i Sverige.¹¹²

5.3.3.3. Åskådningsexempel 3

En brittisk tillverkare av marmelad säljer till ett franskt företag, som i sin tur
anlitar en brittisk speditör för att transportera varorna till Frankrike. Såväl
den brittiske säljaren som speditören fakturerar det franska företaget
exklusive moms men anger köparens VAT-nummer på respektive faktura.
Det franska företaget redovisar förvärvsskatt på såväl inköp som transport i
Frankrike.

En dansk privatperson köper en tvättmaskin i Tyskland och anlitar en tysk
speditör för transporten hem till Danmark. Eftersom han inte är
momsregistrerad betalar han tvättmaskinen liksom transporten inklusive
tysk mervärdesskatt. Det har inte någon betydelse vilken speditör han
anlitar. Han skall erlägga moms i enlighet med vad som gäller i det land där
transporten påbörjas. För speditören är det dock viktigt att veta att han måste
vara registrerad i det land där transporten påbörjas samt betala in den
fakturerade mervärdesskatten.

¹¹² Forssèn, s. 368.

Ett tysk företag köper varor från Portugal. För transporten till Tyskland anlitar företaget en tysk speditör. Med hänsyn till att köpare och säljare är registrerade i samma land fakturerar speditören köparen inklusive tysk moms.¹¹³

5.3.4. Deltransporter inom Sverige

Deltransporter inom Sverige som upphandlas av någon som i sin tur tillhandahåller en transporttjänst till eller från Sverige betraktas enligt huvudregeln som omsatt i Sverige och svensk mervärdesskatt skall debiteras köparen.¹¹⁴ Undantag har emellertid införts som innebär att sådan deltransport anses tillhandahållen på export om tjänsten tillhandahålls en uppdragsgivare utanför EG och varan som transporteras importerar eller exporterar (går eller kommer till/från icke EG-land).¹¹⁵ Det skall observeras att uppdragsgivarens ursprung är viktigt.

För att underlätta skattehanteringen när det gäller transporter inom EG infördes speciella regler i det andra förenklingsdirektivet¹¹⁶ som implementerades i Sverige från den 1 januari 1996. Regeln innebär att det räcker med en hänvisning till köparens VAT-nummer för att deltransporten inom Sverige skall hanteras som omsatt utanför landet. Det krävs dock att den inhemska transporten har ett direkt samband med en varutransport mellan Sverige och ett annat medlemsland.

Nedanför följer ett schema för bestämmande av beskattningsland avseende varutransporter.¹¹⁷ Betydelsen av registreringsnummer visas tydligt.

VARUTRANSPORTTJÄNST:

1) INOM SVERIGE

- **DELTRANSPORT:** ej svensk skatt under vissa förutsättningar
- **EJ DELTRANSPORT:** svensk skatt

2) MELLAN LÄNDER

a) MELLAN EG-LÄNDER

- **Hänvisning till VAT-nummer:** svenskt VAT-nr – svensk skatt, utländsk VAT-nr – ej svensk skatt.

¹¹³ Kommerskollegium/NUTEK: "Mervärdesskatt i EU", andra upplagan, 1996, s. 20, 21.

¹¹⁴ 5 kap. 8 § ML.

¹¹⁵ 5 kap. 11 § punkten 2b ML.

¹¹⁶ EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG).

¹¹⁷ Schema är hämtat från KPMG: s *Momshandboken 2001*, s. 338.

- **Ej hänvisning till VAT-nummer:** transport påbörjad i Sverige då blir det svensk skatt; transport ej påbörjad i Sverige då blir det inte svensk skatt.

b) EJ MELLAN EG-LÄNDER

- ej svensk skatt

5.3.5. Transporter med fartyg och flygplan

Enligt ML är vissa tjänster avseende fartyg undantagna från skatteplikt.¹¹⁸ Bland dessa undantag sägs att även uthyrning och befraktning av skattefritt fartyg och flygplan är undantaget. Som befraktningstjänst bör avses alla typer av charter- och befraktningsavtal vid sjöfart, t.ex. bareboatcharter, timecharter, slotcharter, spacecharter och resebefraktning.¹¹⁹ Eftersom dessa regler även gäller flygplan bör motsvarande befraktningsavtal avseende luftfart också vara undantagna. Vid uthyrning av flygplan krävs för skattefrihet att flygplanet skall användas för yrkesmässig person- eller godstrafik för att undantaget skall vara tillämpligt.¹²⁰ För fartyg gäller däremot att fartyget skall nyttjas i yrkesmässig sjöfart. Undantaget omfattar också rena inrikestransporter.

Linjefart och styckegodstrafik omfattas dock inte av dessa regler utan de allmänna reglerna får avgöra om beskattning sker. Undantagen är av s.k. kvalificerad art, dvs. den som tillhandahåller sådana undantagna transporter har ändå rätt till återbetalning av ingående skatt.

Färjetransporter av transportmedel som sker som ett led i en persontransport (bussar, järnvägsvagnar, bilar, cyklar m.m.) anses enligt Riksskatteverket inte som en varutransport utan som en persontransport.

5.3.6. Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport.

Med stödtjänster avses omhändertagande, lastning och lossning av gods och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport.¹²¹

Huvudregeln är att Sverige utgör omsättningsland om tjänsten fysiskt utförs inom landet. Undantag görs för stödtjänster som utförs som ett led i en EG-transport. Stödtjänsten beskattas då enligt samma principer som själva EG-transporten enligt 5 kap. 6a § ML. Genom att åberopa ett VAT-nummer kan man t.ex. styra beskattningen till visst land oberoende av var tjänsten utförs.

¹¹⁸ 3 kap. 21 § ML.

¹¹⁹ Bareboatbefraktning innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Timecharter (tidsbefraktning) innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Slot- och spacecharter är specialformer av rese- eller tidsbefraktning.

¹²⁰ 3 kap. 21 § punkten 3 ML.

¹²¹ 5 kap. 6 § första stycket punkten 2 ML.

Om tjänsten tillhandahålls som ett led i en varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land skall tjänsten anses omsatt i Sverige om

- tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller
- tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

I exemplet ovan under avsnittet 5.3.3.1 kan alltså Bygg AB köpa eventuella omlastningstjänster och liknande från utländsk företagare och där uppge sitt svenska registreringsnummer för att lyfta över beskattningen till Sverige.

Lastning och lossning, eller annan tjänst som tillhandahålls i godsterminalhamn- eller flygplatsverksamhet anses enligt en annan specialreglering i ML inte som omsatt i Sverige om tjänsten avser varor som är på väg till eller från ett land utanför EG.¹²²

Även omhändertagande, lastning och lossning och andra liknande tjänster, som utförs här i landet avseende en deltransport av en vara inom Sverige, kan enligt förenklingsregeln ovan undantas från skattskyldighet om deltransporten i Sverige har ett direkt samband med en transport till eller från annat EG-land. Då krävs det som ovan nämnts att säljaren på fakturan anger köparens VAT-nummer.

Exempel¹²³:

En svensk speditör blir ombedd av en svensk kund att transportera varor från Eksjö till London (1).

Speditören anlitar en svensk åkare för att ta varorna från Eksjö till Göteborgs hamn (2).

I hamnen anlitas ett hamnserviceföretag för att lasta varorna ombord på fartyg tillhörande ett grekiskt rederi (3).

Rederiet skeppar för speditörens räkning varorna från Göteborg till Dover (4).

I Dover anlitar speditören ett engelskt hamnserviceföretag för lossning av varorna från fartyget och lastning på en lastbil tillhörande ett engelskt åkeri (5).

Åkeriet tar varorna från Dover till London (6).

Speditören förvärvar alla tjänsterna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. De olika tjänsterna behandlas på följande sätt.

- 1) Speditörens faktura till svensk kund.

¹²² 5 kap. 11 § punkten 2a ML.

¹²³ Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt 2002, Avsnitt 11, s. 261 och 262. (www.rsv.se).

Hela transporten Eksjö-London (inkl. stödtjänster) är omsatt inom landet. Speditören skall fakturera med svensk mervärdesskatt.

2) Den svenske åkarens faktura till speditören.

Transporten sker helt i Sverige, men är samtidigt en del i en varutransport inom EG. Köparen av transporttjänsten har dock inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land. Tjänsten är omsatt här i landet och åkaren skall fakturera med svensk mervärdesskatt.

3) Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Tjänsten utförs i Sverige och är omsatt inom landet.

Hamnserviceföretaget skall fakturera med svensk moms.

4) Det grekiska rederiets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt här i landet. Rederiet fakturerar utan moms. Speditören räknar fram utgående moms på fakturan och redovisar denna i sin skattedeklaration. Speditören är fullt ut skattskyldig då har han rätt till avdrag för ett belopp motsvarande den skatt som redovisats.

5) Det engelska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige och redovisning sker enligt punkt 4 ovan.

6) Det engelska åkeriets faktura till speditören.

Denna del av transporten, som sker helt i England, är en del i en varutransport inom EG. Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är därmed omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske speditören redovisar mervärdesskatten enligt punkt 4 ovan.

5.3.7. Förmedling av transporttjänster

Förmedling av en transporttjänst anses normalt omsatt i samma land som transporttjänsten som sådan. Angående var en transporttjänst anses omsatt, se vidare i kapitel 5.3.1 och 5.3.2. Avseende förmedling av varutransporter mellan EG-länder gäller särskilda bestämmelser.

När någon förmedlar varutransporttjänster mellan EG-länder skall förmedlingstjänsten anses omsatt i Sverige och beskattas här i landet om:

- transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under avgivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller
- transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i

Sverige och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.¹²⁴

Om någon av dessa två förutsättningar är uppfylld skall förmedling av varustransporttjänster beskattas i Sverige enligt svenska regler.¹²⁵

Om beskattning skall ske i Sverige på grund av att ett utländskt företag hänvisat till köparens svenska registreringsnummer kommer förvärvsbeskattning att ske hos köparen. Köparen redovisar utgående skatt motsvarande 25 procent av fakturabeloppet. Om köparen är fullt ut skattskyldig och har full avdragsrätt får han göra avdrag med samma belopp som ingående skatt. Om köparen endast har begränsad avdragsrätt får han yrka avdrag för den del han har avdragsrätt. För den del avdragsrätt saknas blir skatten en utgift som skall kostnadsföras eller möjligen aktiveras.¹²⁶

5.3.7.1. Åskådningsexempel

En godstransporttjänst förmedlas av en person hemmahörande i Nederländerna. Kunden är momsregistrerad i Sverige. Förmedlingstjänsten tillhandahålls med angivande av det registreringsnumret. Även om transporten påbörjas i Nederländerna skall förmedlingstjänsten beskattas i Sverige. Eftersom säljaren av tjänsten är hemmahörande i ett annat land, blir kunden skattskyldig för omsättningen.

5.3.8. Förmedling av sjö- och flygtransporter

Enligt en särskild regel undantas förmedling av befraktning och uthyrning av fartyg och flygplan.¹²⁷ Bestämmelsen avser främst förmedling av bareboatbefraktning, timecharter och resebefraktning. Undantaget avser endast sådan förmedling som avser frakter med skepp för yrkesmässig sjöfart och flygplan för yrkesmässig person- eller godsbefordran. I det fall förmedling av varustransport sker vid linjefart/styckegodstrafik, dvs. med bemannat fartyg på en reguljär linjeservice, gäller inte undantaget från skatteplikt. I stället sker beskattning enligt reglerna för förmedling av transporttjänster, se vidare kapitel 5.3.7 ovan.

5.3.9. Förmedling av transporttjänst i eget namn

I det fall en skattepliktig förmedlingstjänst av en transport är omsatt i Sverige skall beskattning ske här i landet. Om en sådan förmedlingstjänst utförs i eget namn för annans räkning och om förmedlaren också uppbär

¹²⁴ 5 kap. 5 a § andra stycket ML.

¹²⁵ Förmedling av transporter inom EG som påbörjas i landet åt kunder utanför EG kommer att beläggas med svensk skatt eftersom kunder utanför EG oftast inte kan åberopa ett VAT-nummer inom EG.

¹²⁶ Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 11, s. 289.

¹²⁷ 3 kap. 21 a § ML.

likviden, skall vid bedömningen av skattskyldigheten för omsättningen denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.¹²⁸ Förmedlaren blir alltså skattskyldig för ersättningen i dess helhet. Detta belopp, med avdrag för ersättningen till förmedlaren, blir huvudmannens skattepliktiga ersättning. Huvudmannens utgående skatt blir härigenom en ingående skatt för förmedlaren.

Det ovan beskrivna innebär att vid förmedlingsfallen av transporter i eget namn får en prövning göras dels hur beskattning skall ske mellan förmedlaren, i dennes egenskap av säljare av transporttjänsten, och fraktköparen, dels hur beskattning skall ske mellan förmedlaren, i dennes egenskap av köpare av transporttjänsten, och huvudmannen.

5.3.9.1. Åskådningsexempel

Ett svenskt rederi förmedlar i eget namn för annans räkning linjefart/styckegodstrafik mellan Sverige och Danmark. Fraktköparen är ett företag med ett utländskt VAT-nummer. Ägaren av fartyget är en utländsk näringsidkare.

Rederiet fakturerar i eget namn och uppstår likviden för tjänsten. Rederiet anses tillhandahålla transporttjänsten. Om fraktköparen åberopar det utländska VAT-numret är tjänsten som rederiet tillhandahåller inte omsatt i Sverige, varför fakturering av tjänsten kan ske utan skatt. Genom rederiets förmedlingsverksamhet anses transporttjänsten även omsatt av ägaren.

Vid den avräkning som sker mellan rederiet och ägaren skall prövas i vilket land tjänsten är omsatt. Om rederiet, i egenskap av köpare av transporttjänsten, inte har något utländskt VAT-nummer kommer transporttjänsten att anses omsatt i Sverige, eftersom den påbörjats här i landet. Det fakturerade beloppet (reducerat med redarens förmedlingsprovision), skall beskattas i Sverige. Eftersom ägaren, i egenskap av säljare av transporttjänsten, är en utländsk näringsidkare skall rederiet göra en förvärvsbeskattning i mervärdesskattedeklarationen.¹²⁹

5.3.10. Förmedling av omhändertagande, lastning m.m. inom EG

Förmedling av tjänster avseende omhändertagande, lastnings- och lossningstjänster, och övriga kringtjänster som hänförs till varutransporter inom EG, skall anses omsatta här i landet och beskattning skall ske i Sverige

- om den förmedlade tjänsten utförs i Sverige och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

¹²⁸ 6 kap. 7 § ML.

¹²⁹ KPMG, s. 342.

- den förmedlade tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till moms i Sverige och han har förvärvat förmedlingstjänsten under angivande av sitt svenska VAT-nummer.¹³⁰

Om beskattning skall ske i Sverige på grund av att ett utländskt företag hänvisat till köparens svenska registreringsnummer sker förvärvsbeskattning hos köparen. Köparen redovisar utgående skatt motsvarande 25 procent av fakturabeloppet. Om köparen är fullt ut skattskyldig och har full avdragsrätt får han göra avdrag med samma belopp såsom ingående skatt. Om köparen endast har begränsad avdragsrätt får han yrka avdrag för den del han har avdragsrätt. För den del avdragsrätt saknas blir skatten en utgift som skall kostnadsföras eller möjligen aktiveras. Förmedlingstjänster avseende kringtjänster till EG-transporter kommer normalt att beskattas enligt samma princip som förmedlingstjänsten avseende transporttjänster.

5.3.11. Brevtransporter

Det finns särskilda regler för brevbefordran till utlandet. Dessa regler innebär att sådan brevbefordran i postverksamhet som avses i postlagen alltid skall skattebeläggas oavsett om transporten av brevet går till utlandet och oavsett uppdragsgivarens status.¹³¹

För pakettransporter gäller dock de allmänna reglerna. För brev- och pakettransporter som postbefordringsföretag tillhandahåller utländska postbefordringsföretag i samband med att brev eller paket inkommer till landet finns ett särskilt undantag.¹³² Detta undantag är inte av s.k. kvalificerad art varför avdragsrätt inte föreligger för ingående moms avseende sådana sist nämnda transporter. Andra företag än sådana som faktisk bedriver postverksamhet omfattas inte av dessa särregler.

5.3.12. Schema vid beskattning av transport eller transportrelaterad tjänst¹³³

Persontransport	5 § 1 st.
Inhemsk varutransport	5 § 1 st.
i direkt samband med varutransport mellan två EU-länder	5a § 1 st

¹³⁰ 5 kap. 7a § ML.

¹³¹ 5 kap. 5 § 2 st. ML.

¹³² 3 kap. 30g § ML.

¹³³ Westberg: *Mervärdesskatt - en kommentar*, s. 223.

Gränsöverskridande varutransport	5 § 1 st.
avseende varutransport mellan två EU-länder	5a § 1 st
avseende sådan varutransport till eller från tredje land som tillhandahålls uppdragsgivare i tredje land	11 § 2b
avseende befordran av brev till utlandet i postverksamhet	5 § 2 st.
Transportrelaterad tjänst (lastning, lossning etc.) som ett led i sådan varutransport som avses i 5a § 1 st.	6 § 1 st 2 6a §
som ett led i varutransport till eller från tredje land	11 § 2a.
Förmedling avseende sådan transport eller sådan transportrelaterad tjänst som avses i:	
5 § 1 st.	5 § 3 st.
5a § 1 st.	5a § 2st.
6 § 1 st. 2	8 §.
6a §	6 a §
Förmedling i annans namn för dennes räkning avseende sådan tjänst som anses som en omsättning utanför EU	11 § 6.

6. Sjätte mervärdesskattedirektivet, (bestämmelser rörande transporttjänster)

6.1. Inledning

EG:s sjätte direktiv från 1977 innehåller detaljerade regler som syftar till att uppnå enhetlighet mellan de olika ländernas mervärdesskattesystem. I direktivet finns t. ex. regler för en gemensam skattebas, dvs. regler för omfattningen av skatteplikten. Vissa ändringar har successivt antagits i direktivet. Fortfarande kvarstår dock vissa skillnader länderna emellan.

Bestämmelserna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv skiljer sig från mervärdesskattelagen (1994:200) bl.a. på så sätt att regelstrukturen och begreppen är delvis annorlunda. Exempelvis har ML:s begrepp skattskyldig, skattskyldighet och skatteplikt inga exakta motsvarigheter. I den engelskspråkiga versionen används uttryck som ”taxable person”, ”taxable transactions”, ”chargeable event”, ”chargeability of tax” och ”persons liable for payment of the tax”.¹³⁴

6.1.1. Huvudprinciperna i EG:s mervärdesskattedirektiv

Den grundläggande bestämmelsen finns i artikel 2. Där anges att moms skall tas ut vid tillhandahållandet av varor eller tjänster (”...*the supply of goods or services*”), om de tillhandahålls mot vederlag av en ”taxable person”. Vidare anges att moms skall tas ut vid import av varor (införsel). Enligt övergångsordningen föreskrivs att moms skall tas ut även vid vissa varuförvärv, som görs vid handel inom EG¹³⁵.

Som ”taxable person” anses i princip varje näringsidkare.¹³⁶ Uttrycket omfattar även den som omsätter icke skattepliktiga varor eller tjänster. Uttryckets innebörd överensstämmer närmast med yrkesmässighetsbegreppet i ML. I det följande är ”taxable person” översatt till beskattningsbar person.¹³⁷

I direktivets artikel 5-7 preciseras de transaktioner som skall anses som sådana tillhandahållanden som anges i grundbestämmelsen i artikel 2, dvs.

¹³⁴ SOU 1994:88, bilaga 1 s. 16.

¹³⁵ Artikel 28a.1 i EG:s mervärdesskattedirektiv.

¹³⁶ Jfr artikel 4.1 och artikel 4.2, artikel 28a.4 i EG:s momsdirektiv.

¹³⁷ Översättning är hämtad från SOU 1994:88, bilagan 1.

”supply of goods” (artikel 5, artikel 28a.5), ”supply of services” (artikel 6) och ”imports” (artikel 7). Sammanfattningsvis kan detta benämnas ”Taxable transaktions”. Översättningen som används i betänkanden är ”beskattningsbara transaktioner”.

Varu- och tjänstebegreppen i ML medför att ML och direktivet överensstämmer i fråga om vilka transaktioner som skall anses som beskattningsbara.

I artikel 10 och artikel 28d definieras ”Chargeable event and chargeability of tax”. Med uttrycket ”chargeable event” förstås den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra skatt är uppfyllda (artikel 10.1). En översättning av uttrycket ”chargeable event” torde vara beskattningsgrundade händelse.

I artikel 11 och artikel 28e.1 finns regler om vad som skall anses som beskattningsvärdet, ”the taxable amount”.

I artikel 21 och artikel 28g finns bestämmelser om vilka personer som skall anses skyldiga att betala mervärdesskatten ”persons liable for payment of the tax”. I artiklarna 22-23 och 28h anges hur denna skyldighet skall vara utformad.¹³⁸

6.2. Transaktionsland för tjänster

6.2.1. Huvudregeln (artikel 9.1).

Enligt huvudregeln anses en tjänst tillhandahållen på den plats där den som tillhandahåller tjänsten bedriver sin verksamhet eller har ett driftställe varifrån tjänsten tillhandahålls (”... *the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from...*”). Om sådan anknytning inte existerar, anses tjänsten vara tillhandahållen där den som tillhandahåller denna bor eller vistas stadigvarande (”*the place where he has his permanent address or usually resides*”).¹³⁹

Uttrycket ”*the place where the supplier has established his business*” avser inte bolagssäten eller andra slags legala hemvistbegrepp. Det som avses är den plats där den ekonomiska aktiviteten faktiskt utförs från.¹⁴⁰

Regeln om verksamhets- eller driftställe gäller endast om tjänsten tillhandahålls från detta ställe. Det har betydelse för sådana fall där ett företag har flera driftställen i olika medlemsländer. I dessa fall skall vid

¹³⁸ SOU 1994:88, bilaga 1.

¹³⁹ För att undvika dubbelbeskattning eller konkurrensnedvridning får ett medlemsland i vissa fall frångå huvudregeln när det gäller uthyrning av transportmedel, se artikel 9.3 i dess lydelse enligt det tionde mervärdesskattedirektivet, 84/386/EEC. SOU 1994:88, bilaga 1 s. 58.

¹⁴⁰ I Kommissionens förslag till ett nittonde mervärdesskattedirektiv föreslås bl.a. att artikel 9 kompletteras med en bestämmelse som anger att uttrycket ”fixed establishment” skall betyda varje fast installation (”any fixed installation”) som en näringsidkare har, även om inga beskattningsbara transaktioner kan utföras där. Detta är ett klagörande av uttryckets innebörd.

tillämpning av denna regel som omsättningsland anses det land från vars driftställe tjänsten är tillhandahållen.

Det finns tre kategorier av undantag från huvudregeln. I vissa fall anses en tjänst tillhandahållen där objektet för tjänsten finns. I andra fall har det betydelse var tjänsten faktiskt utförs. Slutligen finns det fall där det avgörande inte är tillhandahållarens utan kundens verksamhetsplats, driftställe m.m. I det följande redogörs för två kategorier av undantag. Undantag för tjänster avseende fastigheter bortser jag ifrån, med tanke på att detta saknar relevans för uppsatsen.

6.3. Undantag för transporttjänster enligt artikel 9.2 b

Transporttjänster anses utförda där transporten sker. Därvid skall beaktas transportsträckornas fördelning ("*...having regard to the distances covered...*"). I det sjätte mervärdesskattedirektivets övergångsbestämmelser står att då övergångsperioden är slut skall persontransporter, såvitt avser resesträckan inom EG-området, bli påförda moms i avgångslandet i enlighet med de närmare bestämmelser som skall bestämmas av ministerrådet på förslag av kommissionen (artikel 28.5).¹⁴¹

Omsättning av tjänster skall alltså beskattas i det medlemsland där omsättningen anses äga rum. Övergångsordningen innehåller fyra avvikelser från den slutliga ordningen. Två av dessa avvikelser, som är relevanta för mitt arbete, behandlas i det följande. De avser dels godstransporttjänster, dels tjänster med anknytning till godstransporttjänster och tjänster som tillhandahålls av förmedlare i samband med transporter.

6.4. Gemenskapsinterna godstransporttjänster enligt artikel 28b.C

I de permanenta bestämmelserna föreskrivs att transporttjänster anses omsatta där transporten sker och att därvid skall beaktas transportsträckornas fördelning (art. 9.2 b). Enligt övergångsordningen (art. 28b.C) gäller emellertid en särskild ordning för gemenskapsinterna godstransporttjänster ("*...the intra-Community transport of goods...*"). Med gemenskapsinterna godstransporttjänster förstås sådana transporter där avgångsplatsen och ankomstplatsen är belägna i olika medlemsländer.

Som avgångsplats skall anses den plats där godstransporten faktiskt påbörjas. Det skall bortses från den sträcka som läggs till för att hämta varorna ("*...leaving aside distance actually travelled to the place where the*

¹⁴¹ SOU 1994:88, bilaga 1 s. 60.

goods are”...). Som ankomstplats skall anses den plats där godstransporten faktiskt avslutas.

Gemenskapsinterna godstransporttjänster anses omsatta på avgångsplatsen, dvs. i avgångslandet. Denna regel gäller undantagslöst, om kunden är en privatperson. Om en gemenskapsintern godstransporttjänst tillhandahålls för en kund som är registrerad till moms i ett annat land än avgångslandet, anses tjänsten omsatt i det medlemsland som tilldelat kunden dennes registreringsnummer under vilket tjänsten tillhandahållits honom. Tjänsten anses tillhandahållen kunden under dennes VAT-nummer om numret är angivet på transportföretagets faktura. Det skall noteras att medlemsländerna inte behöver beskatta en godstransport för den del av transporten som företas på vatten utanför EG.¹⁴²

Bestämmelserna är tillämpliga endast om avgångslandet är ett medlemsland och ankomstlandet är ett annat medlemsland.

- 1) Om kunden är momsregistrerad i ett medlemsland (registreringslandet), är tjänsten omsatt i detta land. Är säljaren av tjänsten hemmahörande i det landet, blir han skattskyldig där för omsättningen. Är säljaren hemmahörande i ett annat land (EG-land eller land utanför EU), är tjänsten alltså att anse som omsatt i kundens registreringsland. I sådana fall är det kunden som blir skattskyldig för omsättningen.
- 2) Om kunden inte är registrerad till mervärdesskatt i ett medlemsland, är tjänsten omsatt i avgångslandet. Säljaren blir skattskyldig där. I sådana fall där säljaren är hemmahörande i ett annat land (EG-land eller icke EG-land), kan han behöva ha en representant¹⁴³ i avgångslandet.

6.4.1. Exempel

En näringsidkare, A, bedriver sin verksamhet endast i Frankrike och är momsregistrerad endast i Frankrike. A har köpt en maskin av B i Tyskland. A säljer maskinen till C i Danmark. A anlitar ett tyskt transportföretag, T, att transportera varan direkt från B i Tyskland till C i Danmark. Enligt ovan beskrivna regler gäller då följande. Om T inte får reda på något VAT-nummer för A, kommer transporttjänsten att anses omsatt i avgångslandet (dvs. Tyskland). I sådant fall blir T betalningsskyldig i Tyskland för omsättningen och A har möjlighet att få återbetalning i Tyskland av den ingående skatten. Om transporttjänsten däremot tillhandahålls A under dennes VAT-nummer, anses tjänsten omsatt i Frankrike. I sådant fall blir A betalningsskyldig i Frankrike för T:s omsättning av tjänsten. A har möjlighet att välja mellan dessa två beskattningssalternativ.¹⁴⁴

¹⁴² SOU 1994:88, Bilaga 1 s. 66.

¹⁴³ Från den 1 januari 2002 slopas krav på ombud i vissa fall.

¹⁴⁴ SOU 1994:88, bilaga 1 s. 67.

6.5. Tjänster med anknytning till gemenskapsinterna godstransporttjänster enligt artikel 28b.D

För tjänster med anknytning till ("ancillary to") godstransporttjänster gäller enligt de permanenta bestämmelserna, att de skall anses som omsatta där tjänsterna fysiskt utförs¹⁴⁵. Övergångsordningen innehåller en särskild ordning för tjänster som har anknytning till gemenskapsinterna godstransporttjänster. Reglerna återfinns i artikel 28b.D. Om en sådan tjänst tillhandahålls en kund som är momsregistrerad i ett annat medlemsland än det land där tjänsten fysiskt utförs, anses tjänsten omsatt i det medlemsland som har tilldelat kunden det VAT-nummer under vilket tjänsten tillhandahållits honom. I sådant fall gäller, liksom beträffande gemenskapsinterna godstransporttjänster, att det är kunden som är skattskyldig, om tjänsten omsätts av en beskattningsbar person hemmahörande i ett annat land (EG-land eller icke EG-land) än det medlemsland i vilket tjänsten är omsatt.¹⁴⁶

Det ovan sagda innebär att säljaren av tjänsten är skattskyldig endast om han är hemmahörande i det medlemsland där tjänsten fysiskt utförs eller, för det fall kunden är registrerad till moms i ett annat EG-land, säljaren är hemmahörande i det landet. I alla andra fall är det kunden som är skattskyldig för omsättningen.

6.6. Tjänster som tillhandahålls av förmedlare i samband med gemenskapsinterna godstransporter i enlighet med artikel 28b.E 1 och 28b.E 2

Enligt de permanenta bestämmelserna anses tjänster som tillhandahålls av förmedlare omsatta i det land i vilket den som omsätter tjänsten bedriver sin verksamhet¹⁴⁷. I övergångsordningen finns emellertid särskilda bestämmelser för sådana förmedlingstjänster som görs i kommission och som avser antingen gemenskapsinterna godstransporttjänster eller tjänster med anknytning till sådana transporter (art. 28b.E 1 och 28b.E 2). Förmedlingstjänster avseende gemenskapsinterna transporttjänster anses omsatta där transportens avgångsplats är belägen. Det andra slaget av förmedlingstjänster anses omsatta i det land där den förmedlade tjänsten fysiskt utförs ("*... physically performed...*"). I båda fallen gäller andra regler om en kund är momsregistrerad i något annat EG-land. Förmedlingstjänsten anses omsatt i det EG-landet som

¹⁴⁵ Artikel 9.2 c. i sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹⁴⁶ Artikel 21.1 b i dess lydelse enligt övergångsbestämmelsen artikel 28g i sjätte direktivet.

¹⁴⁷ Artikel 9.1 i sjätte direktivet.

tilldelat kunden det VAT-nummer under vilket förmedlingstjänsten tillhandahållits honom.

Det är kunden som är skattskyldig i de fall förmedlingstjänsten omsätts av en beskattningsbar person hemmahörande i ett annat land, medlemsland eller icke medlemsland, än det EG-land i vilket tjänsten är omsatt¹⁴⁸.

6.6.1. Exempel

En gemenskapsintern godstransporttjänst förmedlas av en person som är hemmahörande i Nederländerna. Kunden är momsregistrerad i Tyskland. Förmedlingstjänsten tillhandahålls med angivande av det registreringsnumret. Även om transporten påbörjas i Frankrike skall förmedlingstjänsten beskattas i Tyskland. Eftersom säljaren av tjänsten är hemmahörande i ett annat land, blir kunden skattskyldig för omsättningen.¹⁴⁹

¹⁴⁸ Artikel 21.1 b i dess lydelse enligt övergångsbestämmelsen artikel 28g i sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹⁴⁹ SOU 1994:88, bilaga 1 s. 69.

7. Avslutning.

Den svenska utvecklingen av mervärdesskatten följer i stort den internationella utvecklingen. Framförallt kan den snabba utbredningen av mervärdesskatten till stor del tillskrivas den harmonisering av den indirekta beskattningen som företagits inom den Europeiska unionen. Beslutet att medlemsstaterna skall ha en mervärdesskatt går ytterst tillbaka till 1962.

Mervärdesskatt förekommer i länder med varierande ekonomiska förhållanden. Utanför Europa och Nordamerika förekommer moms främst i relativt industrialiserade länder, Latinamerika och Ostasien, men även i några u-länder, som Haiti och Niger.¹⁵⁰

Mervärdesskatt är en mycket viktig skatt för den svenska staten. Den inbringar ca 180 miljarder kronor per år, vilket är närmare en tredjedel av de totala skatteintäkterna.¹⁵¹ Skatten är också en förutsättning för EU-medlemskap, eftersom den så kallade skattebasen för moms används för att räkna ut ländernas medlemsavgifter till unionen.

Man kan säga att EU är ett enda stort momsland, där omsättning av momspliktiga varor och tjänster inom EU-området skall beskattas någonstans. Frågan är bara i vilket EG-land. Företags omsättning inom unionen skall varken leda till skattebortfall eller dubbelbeskattning, varför EG-reglerna utgör lagvalsregler med avseende på vilket EG-land som bedöms vara omsättningslandet där beskattning skall ske.

När det gäller internationell varuhandel och tjänster som har anknytning till varuhandeln med andra EU-länder är köparens VAT-nummer viktigt. Genom att köparen i det ena EG-landet åberopar sitt momsregistreringsnummer med angivande av landkoden (VAT-numret), kan säljaren i det andra EG-landet underlåta att ta ut moms i sin faktura. För att kunna göra detta måste säljaren, förutom att uppge sina egna uppgifter, också ange köparens VAT-nummer. Godstransporttjänster, som behandlats i detta arbete, omfattas av ovan nämnda VAT-nummerteknik. VAT-nummertekniken innebär i princip att en vara/tjänst som passerar ut ur Sverige till annat EU-land inte skall belastas med svensk mervärdesskatt om köparen har VAT-nummer i annat EU-land, och tvärtom så skall en svensk köpare med VAT-nummer här i landet belastas för varu/tjänsteinförsel från annat EU-land med svensk moms.¹⁵²

¹⁵⁰ Melz Peter: *Mervärdesskatten, rättsliga grunder och problem*, sid. 24, Stockholm 1990.

¹⁵¹ Statens årsredovisning 2001 (en sammanfattning av regeringens skrivelse 2001/02:101), s. 6.

http://finans.regeringen.se./propositionermm/skrivelser/arsredovisning_2001/index.htm

¹⁵² Forssèn, s. 321, 322.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Prop. 1989/90:110

Prop. 1989/90:111

Prop. 1993/94:99

Prop. 1994/95:57

Prop. 1994/95:202

SOU 1994:88, Bilaga 1 och 2.

1993/94:KU 24

Statens årsredovisning 2001, en sammanfattning av regeringens skrivelse 2001/02:101.

RSV:s promemoria 1996-10-22, dnr 7809-96/900

RSV 573: *Momsnyheter 2001 – 2002*, utgiven av Riksskatteverket 2002, utgåva 3.

Handledning för mervärdesskatt 2002, utgiven av riksskatteverket 2002.

EG

Direktiv 67/227/EEG. Rådets första direktiv av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter. EGT B 71 1967 s. 1

Direktiv 67/228/EEC. Second Council Directive of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax. OJ B 71 1967 p. 1303. (Upphävt).

Direktiv 77/388/EEG. Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt, enhetlig beräkningsgrund. EGT L 145 1977 s. 1.

Direktiv 95/7/EG. Rådets direktiv av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområdet för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet. EGT L 102 1995 s. 18.

Doktrin

1. Dahlgren, Stellan och Florén, Anders: *Fråga det förflutna, en introduktion till den moderna historieforskningen*, Lund 1996.
2. Fink, Hans: *Momsboken, det nya momssystemet*, upplaga 2:1, Göteborg 1991.
3. Forssén, Björn: *Momshandboken, enligt 2001 års regler*, upplaga 2:1, Stockholm 2001.
4. Hultqvist, Anders: *Moms och finansiella tjänster*, upplaga 1:1, Stockholm 1998.
5. Kindlund, Peter; Svensby, Bo och Dreij, Olof: *Skatte- och deklarationshandboken*, tjugofemte upplagan, Finland 2001.
6. Kleerup, Jan och Westfahl, Lena: *Den svenska momsen*, Ernst & Young skriftserie nr 46, Stockholm 2001.
7. Kommerskollegium/NUTEK: *Mervärdesskatt i EU*, andra upplagan, 1996.
8. KPMG, Baudin, Gunilla med flera: *Momshandboken 2001*, Kristianstad 2001.
9. Lundén Björn och Svensson Ulf: *Moms, praktisk handbok i mervärdesskatt*, sjunde upplagan, Uddevalla 2001.
10. Melz, Peter: *Mervärdesskatten rättsliga grunder och problem*, Stockholm 1990.
11. Melz, Peter: *Mervärdesskatt, en introduktion*, 13 upplagan, Uppsala 2001.
12. Thunberg, Björn: *Moms i praktiken - en praktisk vägledning*, Göteborg 2001.
13. Westberg, Björn: *Nordisk mervärdesskatterätt - behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Stockholm 1994.

14. Westberg, Björn: *Mervärdesskatt – en kommentar*, Göteborg 1997.

15. Wiklund, Ola: *EG-domstolens tolkningsutrymme – om förhållandet mellan normstruktur, kompetensfördelning och tolkningsutrymme i EG-rätten*, Stockholm 1997.

Webbadresser

http://finans.regeringen.se/propositionermm/skrivelser/arsredovisning_2001/index.htm

<http://europa.eu.int/comm/budget/pdf/budget/syntchif2002/sv.pdf>

http://www.rsv.se/rattsinfo/handledning/momshandledning/02/mhl_kap11.pdf

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål 26/62 NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Netherlands Inland Revenue Administration [1963] ECR 1

Mål 41/74 Van Duyn v. Home Office [1974] ECR 1337

Mål 8/81 Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt [1982] ECR 53

Mål 14/83 Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen [1984] ECR 1891

Mål C-168/84 Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt [1985] ECR 2251

Mål C-6, 9/90 Andrea Francovich and Danila Bonifaci and others v. Italian Republic [1991] ECR I-5357

Mål C-16/93 R. J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden [1994] ECR I-743