

11 Beskattningsland – tjänster

11.1 Allmänt

Avsnittet inleds med en allmän beskrivning av förutsättningarna vid bestämmande av beskattningsland för tjänster och en redogörelse för några specialbestämmelser. Därefter följer från och med avsnitt 11.2 en fördjupad genomgång av författningsbestämmelserna med exempel och rättsfall.

11.1.1 Beskattningsland

Beskattning av en tjänst i Sverige sker endast om tjänsten anses omsatt i Sverige. Sverige är då beskattningsland och svensk moms ska redovisas. I 3 kap. 30 a § 3 st., 30 e §, 30 g § och 32 § ML finns särskilda bestämmelser som från skatteplikt undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning.

Omsättningsland

I 5 kap. ML anges i vilket land en transaktion ska anses ha ägt rum och som därmed är omsättningsland. Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster har utformats i enlighet med sjätte direktivet. På samma sätt som gäller vid omsättning av varor anges i vilka fall omsättning av tjänst ska anses som en omsättning inom landet. I 5 kap. 1 § stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. Omsättning utomlands kan äga rum antingen inom eller utanför EG. Med export avses i ML sådan omsättning som sker utanför EG:s mervärdesskatteområde.

I kapitlets 4-8 §§ anges om omsättningen av en tjänst är gjord i Sverige eller inte. Även om en tjänst enligt 4-8 §§ är omsatt inom landet kan det vara så att den enligt 11 § ändå ska anses vara omsatt utomlands. Bestämmelserna i 5 kap. 4-8 §§ ML bör därför läsas ihop med 11 §.

Ingen av reglerna i 5 kap. har företräde framför någon annan. Då fråga uppkommer om vilken av reglerna som är tillämplig ska bedömning ske om tjänsten omfattas av någon av reglerna i 5 kap. 4-7 a § ML. Om så inte är fallet omfattas tjänsten av 5 kap. 8 § ML. Jfr domar av EG-domstolen, C-327/94, Dudda, punkt 21 och C-167/95, Linthorst, punkt 11, C-108/00, SPI m.fl.

Bedömning sker i huvudsak utifrån tjänstens karaktär men även efter säljarens och köparens förhållanden.

Med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § ML allt som definitions- mässigt inte utgör varor enligt denna paragraf och som kan till- handahållas i yrkesmässig verksamhet.

Frågan om definitionsmässig åtskillnad mellan varor och tjänster uppkommer bl.a. vid elektronisk handel.

Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster. En beställning över elektroniska nät resulterar antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektronisk väg (off-line), dvs. på tradi- tionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distri- butionsföretag.

Enligt 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är därför inte möj- lig. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Det samma gäller för överföringar till diskett, CD-skivor etc. En vara som levereras "on-line" är således inte längre ett "materiellt ting", dvs. den har förlorat sin fysiska identitet och därmed även sin karaktär av vara. Varor som levere- ras "on-line" brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsätt- ning av tjänst (se avsnitt 10.7) och då normalt en sådan tjänst som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML (se avsnitt 11.3.5).

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående "vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsom- rådet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel". PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privat- person och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

Musik on-line

RSV har i en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, uttalat att försäljning av nedladdningsbar musik on-line, utgör tillhanda-

hållande av en tjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 1 ML, dock inte någon sådan upplåtelse av upphovsrätt som omfattas av reducerad skattesats, se avsnitt. 30.3.2 och 30.3.4.

Varutransport inom EG Inhemsk varutransport Stödtjänster/ förmedling	För varutransporter inom EG finns särskilda regler. Bestämmelserna i Rådets direktiv 91/680/EEG innehåller regler om hur moms ska behandlas avseende varutransporter mellan EG-länder under den s.k. övergångsordningen. Genom Rådets direktiv 95/7/EG (andra förenklingsdirektivet) har regler införts som innebär att en inhemsk varutransport som har ett direkt samband med varutransport inom EG jämföras med en sådan transport. På motsvarande sätt har stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en sådan transport samt förmedling som avser någon av dessa tjänster reglerats. Se avsnitt 11.3.2.
Tjänst lös egendom	Särskilda regler finns för värdering av respektive arbete på varor inom EG. Se avsnitt 11.3.3.
7 §-tjänster	Vid bedömning av omsättningsland avseende 7 §-tjänster vid transaktioner inom EG är förvärvarens status såsom näringsidkare eller inte av avgörande betydelse. Se avsnitt 11.3.5.
Export	Moms ska inte betalas till staten vid omsättning utomlands. Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning som sker utanför EG:s mervärdesskatteområde om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.
EG:s institutioner och organ/internationella organisationer 3 kap. 30 a § 3 st. ML	Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner och organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen (3 kap. 30 a § 3 st. ML). Se avsnitt 6.17, 11.1.3 och 39.
Azorerna, Madeira Posttransporttjänster 3 kap. 30 e § ML 3 kap. 30 g § ML	Från skatteplikt undantas också omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML). Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 6.17.
Tjänst i samband med import 3 kap. 32 § ML	Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då omkostnaden för denna ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML. Exempel på sådana omkostnader är bl.a. frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Se avsnitt 6.18, 10.4.4 och 12.7.

**Skattskyldighet
och redovisnings-
skyldighet**

Några särskilda regler finns inte för när skattskyldighet respektive redovisningsskyldighet inträder vid omsättning av tjänster mellan EG-länder. Härvid gäller de allmänna bestämmelserna i ML, som innebär att skattskyldighet normalt inträder när tjänst är tillhandahållen. Se vidare avsnitt 4.5. Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående moms inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa skatt för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura för tjänsten. Den som tillämpar bokslutsmetoden redovisar normalt utgående respektive ingående moms för den period då betalning erhållits respektive erlagts för tjänsten. Motsvarande gäller när köparen av en tjänst är betalningsskyldig för skatten. Se vidare avsnitt 18.

Förskott

Om det framgår klart att en beställd tjänst ska omsättas utomlands ska förskott och à conton inte beläggas med moms.

Ingen KVR

Omsättning av tjänster mellan EG-länder ska inte redovisas i någon KVR.

11.1.2 Filial samt dotterbolag

**Filial
Huvudkontor**

Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag, utan att de utgör juridiskt separata enheter. Filialen utgör således en integrerad del av det svenska huvudkontorets verksamhet, men huvudkontoret och filialen är verksamma i två skilda länder. Huruvida filialen kan anses som skattskyldig för moms i verksamhetslandet avgörs av det landets bestämmelser. EG-domstolen har i en rad avgöranden bedömt var beskattning ska ske, se avsnitt 6 samt även EG-domstolens dom nr: C-190/95 ARO Lease, C-260/95 DFDS A/S och C-168/84 Berkholz.

Dotterbolag

Vid tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML.

**11.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ,
internationella organisationer, beskickningar,
diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i
länder utanför EG**

**3 kap. 30 a § 3 st.
ML**

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan inter-

nationell organisation förstås även NATO. En sammanfattning avseende på vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Se även avsnitt 6.17 och 39.

14 c § MF

Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 3 st. ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (säteland) utfärdat intyg (RSV 5929a), se bilaga 15.

Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land.

5 kap. ML

Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikesrepresentation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representanter i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Export

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster ska tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

11.2 Inom landet eller utomlands

11.2.1 Allmänt

**Inom landet
Utomlands
5 kap. 1 § 1 och
2 st. ML**

I 5 kap. 1 § 1 st. ML anges att i de fall det inte anges att omsättningen ska anses som en omsättning inom landet i någon av reglerna i 5 kap. är omsättningen gjord utomlands. Se vidare avsnitt 11.2.2 samt 11.3. Även om omsättningen ska anses gjord inom landet ska omsättningen ändå anses gjord utomlands i vissa fall som anges i 5 kap. 11 § ML (5 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 11.4.

**Utomlands
5 kap. 1 § 3 st. ML
Omsättning
ombord**

Tjänst, t.ex. serveringstjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller alla slag av tjänster

oavsett om det sker i EG-trafik eller tredjelandstrafik. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik.

11.2.2 Omsättningsland för tjänster

En tjänst är enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. För särskilt angivna tjänster enligt 5 kap. 4-7 a § jämfört med 11 § ML gäller dock inte denna regel. Huruvida tjänsten är omsatt i Sverige eller utomlands avgörs då i stället efter andra kriterier.

Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in moms till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag som innebär att redovisnings- och betalningsskyldigheten i vissa fall åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

Nedan följer en tablå över de tjänster som omfattas av 5 kap. 4-8 §§ ML. Därefter kommenteras varje tjänstegrupp. I respektive avsnitt redogörs också för vem som är skattskyldig. Avsnitten avslutas med ett antal exempel för att åskådliggöra reglernas tillämplighet.

FASTIGHETSTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.1)

t.ex.

- byggnadsarbete
- anläggningsarbete
- bygglämnad
- ritning, projektering
- fastighetsskötsel
- upplåtelse av fastighet

TRANSPORT/STÖDTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.2)

- persontransport
- varutransport
- omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varutransport

VÄRDERING AV/ARBETE PÅ VARA SOM ÄR LÖS EGENDOM

(avsnitt 11.3.3)

t.ex.

- reparation

7 §-TJÄNSTER

(avsnitt 11.3.5)

t.ex.

- ekonomiska rättigheter
- reklam och annonsering
- konsulttjänster
- automatisk databehandling
- information
- finansiella tjänster
- arbetskraft
- uthyrning exkl. transportmedel/transporthjälpmedel

TJÄNSTER ENLIGT 8 §

(avsnitt 11.3.6)

t.ex.

- betal-TV
- förpacknings- och kuverteringstjänst
- lagringstjänst
- personliga tjänster
- severingstjänster
- skiljedomsuppdrag
- veterinärtjänster

- service
- värdering
- kontroll
- analys

KULTURELLA AKTIVITETER

(avsnitt 11.3.4)

t.ex.

- artistiska framträdanden
- idrott
- utbildning

UTHYRNING AV TRANSPORTMEDEL/ TRANSPORTHJÄLPMEDEL

(avsnitt 11.3.7)

t.ex.

- personbil, släp, container

FÖRMEDLING

(avsnitt 11.3.8)

- av vara och av tjänst

11 §-TJÄNSTER

(avsnitt 11.4)

- fartyg/luftfartyg i utrikes trafik
- stödtjänster/varustransport
- tjänst avseende vara utom uthyrning
- tjänst på fastighet
- reparation av varor
- upplåtelse av bro eller tunnel

11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4 - 8 §§

11.3.1 Fastighetstjänster

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser fastighet är det land där fastigheten är belägen (5 kap. 4 § ML).

Som exempel på tjänster som avser fastighet kan nämnas

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- byggledningstjänster, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster,
- mark- och bottenundersökningar (t.ex. seismiska undersökningar),
- skogsavverkning och skördning av växtlighet,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning (såväl teknisk som kameral),
- upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
- utfärdande av sakkunnigutlåtanden eller andra jämförbara tjänster (t.ex. byggnadsbesiktning och mögelundersökning), och
- upplåtelse av fastighet (t.ex. hyresrätt, bostadsrätt samt rums-

uthyrning i hotellrörelse).

Direkt anknytning

Tjänsterna ska ha direkt anknytning till en viss fastighet. Detta innebär att objektet för tjänsten ska vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten. Med fastighet förstås utöver mark och byggnad även t.ex. maskiner och utrustningar som tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Regeln omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbeta på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastighet betraktas visserligen som vara enligt ML, men utgör inte lös egendom.

Industritillbehör räknas inte som fastighet. Arbeta på sådana tillbehör utgör tjänst på lös egendom och omsättningsland för tjänsten bedöms enligt 5 kap. 6 § 1 st. 4 p. jfr med 3 p. ML, se avsnitt 11.3.3.

Bestämmelserna om vad som är fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte ha direkt anknytning till fastighet:

- rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden” (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5), och
- konkursförvaltares eller bouppteckningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).

**Inom landet
Utomlands
5 kap. 4 § ML**

Fastighetens belägenhet är den faktor som styr var en fastighetstjänst är omsatt. Är fastigheten belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet (5 kap. 4 § 1 st. ML). I annat fall är den omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Utanför EG

Även om fastigheten är belägen i Sverige kan vissa tjänster anses omsatta utomlands, se avsnitt 11.4.

Garantireparation

Ovanstående gäller t.ex. reparation av fastighet åt utländsk företagare om reparationen görs inom ramen för ett garantiåtagande som denne gjort, se avsnitt 11.4.

Skattskyldighet

Det är säljaren av en fastighetstjänst som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om denne är en utländsk företagare och oavsett om fast etableringsställe föreligger eller inte.

Montering eller installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i sam-

band med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.6.4.13 och 11.3.3.

Exempel 36 (jfr exempel 17, 34 och 60)

DK i Danmark reparerar en fastighet som SE äger i Sverige. I samband med reparationsarbetet tillhandahåller han badkar och tvättställ som han fört med från Danmark.

Det är här fråga om ett tillhandahållande som i sin helhet utgör tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § 1 st. ML. DK är skattskyldig för den tillhandahållna tjänsten och ska därför registreras till moms i Sverige (1 kap. 2 §. 1 st. 1 p. ML). DK, som saknar fast etableringsställe i Sverige och som inte heller stadigvarande vistas här, är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara med montering, blir aldrig aktuella då hela tillhandahållandet, dvs. inkl. varan, är att betrakta som en tjänst (reparation) avseende fastighet. DK ska förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av material (badrumsutrustningen) till Sverige (se avsnitt 10.6.2.18). Eftersom DK:s verksamhet här är fullt ut skattepliktig föreligger full avdragsrätt för förvärvsskatten. DK får också göra avdrag för ingående moms på de inköp av varor och tjänster som han gör i Sverige för utförandet av arbetet.

DK:s redovisning i deklarationen:

- 1) Överföringen på rad 25, 35 och 37
- 2) Omsättningen av reparationstjänsten på rad 11 och 32.

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om säljaren så som DK är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DK har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos RSV, Särskilda skattekontoret. Om DK p.g.a. skattskyldighet för annan omsättning i

**Omvänd skatt-
skyldighet fr.o.m.
den 1 juli 2002**

Sverige lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan från DK ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DK:s momsregistreringsnummer. Vid detta beskattningssätt blir den överföring av varor till Sverige som DK gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML p.g.a. den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DK vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

Säljaren kan välja att vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder från och med den 1 juli 2002 kan DK med stöd av 1 kap. 2 d § ML välja att som tidigare vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DK gör.

Renovering av byggnadstillbehör

SRN har i ett förhandsbesked 1997-05-12 bedömt ett utländskt företags tillhandahållande av en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige. Tjänsten utfördes i huvudsak i utlandet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB och därmed tjänst avseende fastighet, såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML.

Exempel 37

**Arkitekttjänst
5 kap. 1 § ML**

En arkitekt med verksamhet i Sverige ritar en byggnad som ska uppföras i utlandet. Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom byggnaden ska uppföras på fastighet i utlandet (5 kap. 1 § 1 st., jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 38

**Byggtjänst – svenskbyggare
5 kap. 4 § ML**

En utländsk fastighetsägare får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett svenskt bolag.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Bolaget ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det saknar således betydelse huruvida fastighetsägaren är svensk eller utländsk.

Exempel 39

Byggtjänst –

En fastighetsägare får en reparationstjänst utförd på sin

utländsk byggare
5 kap. 4 § ML

villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett utländskt byggföretag (jfr avsnitt 40) i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet då fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Även byggmästare, som är en utländsk företagare, är skattskyldig för fastighetstjänst omsatt inom landet (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Byggmästarens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32. Då köparen av tjänsten är en privatperson kan omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, som infördes den 1 juli 2002 inte tillämpas.

Exempel 40

Byggnadsentreprenad
Utländsk entreprenör
5 kap. 4 § ML

Ett tyskt företag, TY, har i uppdrag att leverera och installera hissar i en fastighet i Sverige. Uppdraget innebär att de i Tyskland tillverkade komponenterna fraktas hit och installeras av det utländska företagets tekniker. TY som är en juridisk person har inte fast etableringsställe i Sverige.

Hela uppdraget är att anse som en byggnadsentreprenad, dvs. en tjänst avseende fastighet. Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Även för utländsk företagare gäller, att denne som säljare av fastighetstjänsten är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

TY ska förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av hissarna till Sverige (se avsnitt 10.6.2.18). Eftersom TY:s verksamhet här är fullt ut skattepliktig föreligger full avdragsrätt för förvärvsskatten. TY har också avdragsrätt för ingående moms på inköp av varor som han gör i Sverige för utförandet av arbetet. TY ska även beskattas för omsättningen av reparationstjänsten.

TY:s redovisning i deklarationen:

- 1) Överföringen på rad 25, 35 och 37
- 2) Omsättning av tjänsten Rad 11 och 32.

Omvänd skattskyldighet fr.o.m. 1 juli 2002

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML när säljaren så som TY är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. TY har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning från RSV, Särskilda skattekontoret. Om TY p.g.a. skattskyldighet för annan omsättning i Sverige

lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan från TY ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och TY:s momsregistreringsnummer. Vid detta beskattningssätt blir den överföring av varor till Sverige som TY gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML p.g.a. den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock TY vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

Säljaren kan välja att vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 kan TY med stöd av 1 kap. 2 d § ML välja att som tidigare vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som TY gör.

Exempel 41

**Byggnadsentreprenad
Underentreprenörer
5 kap. 4 § ML**

Fastighetsägare A har gett det utländska företaget BE i uppdrag att utföra en byggtjänst på en fastighet i Sverige. BE upphandlar i sin tur byggtjänster från såväl det utländska byggföretaget FI som från svenska företag. BE och FI som saknar fast etableringsställe i Sverige blir skattskyldiga och ska momsregistreras här.

Byggtjänsterna är omsatta inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Byggföretagen BE:s och FI:s redovisning:
Deklarationen: Rad 11 och 32.

BE får göra avdrag i deklarationen (rad 37) för den moms som debiterats av FI och av de svenska företagen. FI får också göra avdrag för moms som debiterats vid inköp för arbetena.

Omvänd skattskyldighet fr.o.m. 1 juli 2002

BE och FI är båda utländska företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir därför en i Sverige momsregistrerad förvärvare av byggtjänster från dem skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML.

BE och A förvärvar byggtjänster från FI respektive BE som är utländska företagare. Om BE och A är momsregistrerade och ska förvärvsbeskattas ska i fakturorna från FI till BE och från BE till A anges att förvärvaren blir skattskyldig och dennes samt säljarens momsregistreringsnummer. Vid detta beskattningssätt blir överföringar av

varor till Sverige som BE och FI gör för arbetena undantagna från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML p.g.a. den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML när förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och säljaren en utländsk företagare. DE och FI får, om de inte är skattskyldiga för annan omsättning i Sverige och därför kan göra avdrag i en deklaration, ansöka om återbetalning hos RSV, Särskilda skattekontoret.

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL måste FI registreras till moms i Sverige vid överföring av varor, oavsett att överföringarna inte ska beskattas och att BE blir skattskyldig för omsättningen.

BE måste, oavsett om skyldighet föreligger att redovisa värde av gemenskapsinterna förvärv som är undantagna från skatteplikt, momsregistreras i Sverige för att kunna bli skattskyldig för sitt förvärv från FI och redovisa momsen på detta i en deklaration.

Om beställaren A inte är momsregistrerad i Sverige blir BE alltid skattskyldig för omsättningen till A emedan 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML då inte är tillämplig. Detta får till följd att de varuöverföringar som BE gör inte blir undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML, varför utgående och ingående moms ska redovisas för dessa.

Säljaren kan välja att vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder från och med den 1 juli 2002 kan en utländsk företagare med stöd av 1 kap. 2 d § ML välja att som tidigare vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. som den skattskyldige gör.

Exempel 42

**Hotelltjänst
5 kap. 1 § ML**

En svensk resebyrå tillhandahåller i eget namn svenska turister hotelltjänst (rumsuthyrning) i Spanien. I resebyråns tillhandahållande gentemot turisterna ingår inte något resemoment. Hotelltjänst är omsatt där rumsuthyrningen sker, dvs. där fastigheten är belägen. Eftersom fastigheten är belägen i Spanien är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Resetjänst

Är det så att resebyrån i egenskap av researrangör även tillhandahåller ett resemoment, dvs. flyg eller färjetjänster, säljer resebyrån en resetjänst. Resetjänsten är omsatt inom landet eftersom resebyrån har fast etableringsställe i Sverige. Redogörelse över beskattning avseende

resetjänster återfinns i avsnitt 33.

Redovisning i deklARATIONEN:
Rad 22 (hotelltjänsten).

Rad 14, 15 och 32 (resetjänsten).

Exempel 43

Skogsavverkning
5 kap. 1 § ML

Ett svenskt företag åtar sig att medverka i ett projekt som avser skogsavverkning i Polen.

Tjänsten är omsatt utom landet då skogsavverkningen (tjänst på fastighet) görs i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Exempel 44

Uthyrning av fastighet
5 kap. 4 § ML

En verksamhetslokal hyrs ut i en fastighet belägen i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Omsättningen av tjänsten är dock undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § 1 st. ML). För att uthyraren ska redovisa skatt för uthyrningen erfordras att SKM efter ansökan beslutat om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelsen (3 kap. 3 § 2 st. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 30 och 32.

11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster

11.3.2.1 Allmänt

Transporttjänster

5 kap. 5 § ML innehåller regler för i vilket land en transporttjänst ska anses omsatt om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML som handlar om varutransporter mellan EG-länder. 5 kap. 5 § ML handlar således om alla slag av inrikestransporter, transporter till och från tredje land samt persontransporter till och från annat EG-land.

Inom landet
Utomlands
5 kap. 5 § ML

En transporttjänst är omsatt inom landet om den utförs här. Utförs den i Sverige och i något annat land är den i sin helhet omsatt utomlands om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML. Villkoret enligt 5 kap. 5 § ML är att transporten sker direkt till eller från utlandet.

Persontransport
5 kap. 5 § 1 st. ML

Persontransport mellan Sverige och annat EG-land eller mellan Sverige och tredje land är i sin helhet omsatt utomlands (5 kap. 5 § 1 st. ML). Förekomsten av transituppehåll ska inte påverka

bedömningen av omsättningsland. Avgörande är i stället för en resa som påbörjas i Sverige om den slutliga destinationsorten till vilken resedokumentet (biljetten) är utfärdad är belägen i Sverige eller utomlands.

**Befordran av brev
5 kap. 5 § 2 st. ML**

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § 2 st. ML). SRN har i ett förhandsbesked 2000-10-04 funnit att befordran av brev som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land ska anses omsatt i det andra EG-landet under förutsättning att förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i det andra EG-landet. Se avsnitt 11.3.2.3.

**Stödtjänster vid
varutransport**

Som stödtjänster räknas

- omhändertagande,
- lastning och lossning av gods och
- liknande tjänster

som tillhandahålls som ett led i en varutransport.

Med omhändertagande avses att godset tas om hand under kortare perioder i samband med en transport, t.ex. att gods efter en lastbilstransport väntar på att ett lämpligt fartyg ska anlöpa hamn.

**Inom landet 5 kap.
6 § 1 st. 2 p. ML**

En stödtjänst anses enligt huvudregeln omsatt där den faktiskt utförs. En stödtjänst anses således omsatt i Sverige om den fysiskt utförs här (5 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML).

**Förvaring och
lagring av trans-
porterad vara**

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML), se avsnitt 11.3.6.

En lagringstjänst anses dock, i likhet med övriga tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när det är fråga om varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, jfr avsnitt 11.4).

**Varutransport
inom EG
5 kap. 5 a § 1 st.
ML**

Regler om hur momsen ska behandlas avseende varutransporter mellan EG-länder finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML, se vidare avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4.

Reglerna omfattar förutom rena varutransporttjänster även

**Förmedling
5 kap. 5 a § 2 st.
ML**

- förmedling av varutransporter inom EG (5 kap. 5 a § 2 st. ML), se avsnitt 11.3.8, och

**Stödtjänster
5 kap. 6 a § ML**

- omhändertagande, lastning, lossning och andra liknande tjänster som ingår som ett led i en EG-transport samt

Förmedling	förmedling av sådana tjänster (5 kap. 6 a § ML), se vidare avsnitt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.
Inhemsk varutransport Stödtjänster Förmedling	En inhemsk varutransport kan i vissa fall jämföras med en gemenskapsintern varutransport. Förutsättning är att den inhemska varutransporten har ett direkt samband med en varutransport mellan medlemsländerna. Motsvarande förenkling ska också gälla för stödtjänster, dvs. tjänster knutna till sådana interna transporttjänster, liksom för tjänster som utförs av förmedlare och avser någon av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 11.3.2.4 samt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.
Skattskyldighet	En transporttjänst, som är omsatt inom landet, ska beskattas i Sverige. Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in moms till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag som innebär att betalningsskyldigheten i stället åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).
Säljaren skattskyldig	Huvudregeln är att det är den som omsätter (säljer) transporttjänsten som är skattskyldig. Momsen debiteras kunden i fakturan och redovisas av säljaren som utgående moms.
Köparen skattskyldig	I vissa fall kan dock den som förvärvar (köper) en varutransporttjänst mellan två EG-länder bli skattskyldig (se avsnitt 11.3.2.4 och 11.3.2.5). Förutsättningarna är <ul style="list-style-type: none">– att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och– att den som förvärvar tjänsten är momsregistrerad i Sverige.
Skattskyldighet – utländskt företag	Reglerna medför att ett utländskt företag blir skattskyldigt om tjänsten är omsatt i Sverige men förvärvaren inte är momsregistrerad.

11.3.2.2 Allmänt om begreppet varutransport

Vare sig ML eller dess förarbeten innehåller någon särskild definition av vad som avses med varutransport. I lagen definieras vara som materiellt ting. Med utgångspunkt från detta får med varutransport avses transport av materiellt ting som är lös egendom.

Färjetransport	Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran, som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.
-----------------------	--

Resgods	Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.
Bilbärgning	Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML. Angående bärgning och reparation av utländska fordon som ska föras ut ur landet se avsnitt 11.3.3 exempel 65 och 24.4.
Bareboat	Bareboatbefraktning innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som tjänst avseende fartyg och inte varutransport (se 3 kap. 21 § ML).
Timecharter	Timecharter (tidsbefraktning) innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Timecharter anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
Resebefraktning	Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Resebefraktning anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
Slotcharter/Spacecharter	Slot- och spacecharter, som är specialformer av rese- eller tidsbefraktning, anses också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
Linjefart/Styckegodstrafik	Linjefart/styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.

11.3.2.3 Begreppet varutransport inom EG

Med varutransport inom EG förstås här en transporttjänst som avser en varutransport och som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. Avgångsplatsen och ankomstplatsen ska med andra ord ligga i olika EG-länder.

Avgångsplatsen är den plats där transporten av varorna verkligen påbörjas. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska inte påverka avgångsplatsens belägenhet.

Ankomstplatsen är den plats där transporten av varorna avslutas.

Olika transportörer	Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsplats och ankomstplats bestämmas för varje uppdrag.
----------------------------	--

Exempel 45

Varor ska transporteras från Hörby i Sverige till Ballerup i Danmark. Transporten utförs av en dansk åkare som är stationerad i Helsingör. Åkaren kör från Helsingör till

Hörby utan varor. Han hämtar varor i Hörby och kör dem till Ballerup. Därefter kör han tillbaka till Helsingör.

Avgångsplatsen är Hörby där transporten av varorna verkligen påbörjas. Ankomstplatsen är Ballerup där varu-transporten verkligen avslutas.

Exempel 46

Varor ska transporteras från London i England till Helsingfors i Finland. Kunden vänder sig till en speditör som åtar sig hela transportuppdraget. För hela uppdraget är avgångsplatsen London och ankomstplatsen Helsingfors.

Speditören vänder sig till en engelsk åkare för transport av varorna från London till Harwich (a). Vidare anlitar han ett svenskt rederi för sjötransporten Harwich-Esbjerg (b). En dansk åkare tar varorna från Esbjerg till Malmö (c). SJ fraktar varorna från Malmö till hamnen i Stockholm (d). Ett svenskt rederi tar slutligen varorna från Stockholm till Helsingfors (e).

	Avgångsplats	Ankomstplats
a)	London	Harwich
b)	Harwich	Esbjerg
c)	Esbjerg	Malmö
d)	Malmö	Stockholm
e)	Stockholm	Helsingfors.

Trots att transportuppdraget i sin helhet (London-Helsingfors) är att anse som en varutransport inom EG är endast några av deluppdragen, dvs. b), c) och e), att betrakta som sådana varutransporter. För resterande uppdrag (a och d) ligger avgångsplats och ankomstplats i samma land och kan därmed inte anses som sådana transporter. Reglerna avseende inhemska anslutningstransporter kan dock bli tillämpligt på dessa transporter som innebär att de ska behandlas som en varutransport inom EG (se avsnitt 11.3.2.4).

11.3.2.4 Varutransport inom EG och inhemska varutransport

Varutransport
5 kap. 5 a § 1 st.
ML

En varutransport inom EG är enligt 5 kap. 5 a § 1 st. ML omsatt i Sverige om

- 1) transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller
- 2) köparen av tjänsten är registrerad till moms i Sverige och

köparen har förvärvat tjänsten under angivande av det svenska momsregistreringsnumret.

Inhemsk anslutningstransport

Punkterna 1 och 2 ovan gäller även för inhemska transporttjänster (påbörjas och avslutas i samma EG-land, t.ex. Sverige) om dessa har ett direkt samband med en varutransport inom EG.

Inom landet

Enligt punkt 1 ovan, (transporten påbörjas här) är en transporttjänst omsatt i Sverige bl.a. om

- förvärvaren är en svensk eller utländsk privatperson,
- förvärvaren är ett utländskt eller svenskt företag som inte är momsregistrerat, eller
- förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

Enligt punkten 2 ovan, (transporten påbörjas i annat land än Sverige) är en transporttjänst omsatt i Sverige om förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

**Utomlands
5 kap. 11 § 2 b p.
ML**

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet, se avsnitt 11.4.

VAT-nummer

Även när det gäller transporttjänster har VAT-numret en viktig funktion. I det fall en kund åberopar ett VAT-nummer, bestäms omsättningslandet utifrån i vilket land numret är utfärdat.

Uppgifter i fakturan

Lagen ställer omfattande krav på vilka uppgifter som ska finnas i faktura eller motsvarande handling (11 kap. 5 § ML). När det gäller EG-transporter och liknande tjänster (5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§ ML) finns ytterligare ett krav vad gäller innehållet i fakturan. Denna ska även innehålla uppgift om säljarens och köparens VAT-nummer (11 kap. 5 a § 1 st. ML).

Inom landet

Exempel 47

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Stockholm till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 48

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 49

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställare av transporten är ett danskt försäkringsbolag. Förvärvaren har inte åberopat något VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 50

Ett transportföretag utför en transport av trävaror från Hamburg till Helsingborg. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 51

Ett transportföretag utför en transport av en förpackningsmaskin från Amsterdam till Paris. Beställare är ett svenskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Exempel 52

Utomlands
5 kap. 1 § 1 st. ML

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Malmö till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag. Det svenska företaget är momsregistrerat både i Sverige och i Danmark. Det svenska företaget har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten.

Bestämmelsen i 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML är inte tillämplig eftersom VAT-nummer i annat land åberopats. Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Exempel 53

Utomlands
5 kap. 1 § 1 st. ML

Ett transportföretag utför en transport av en maskin från Lund till Helsingfors. Beställare är ett finskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt finska VAT-nummer.

Eftersom beställaren åberopat sitt finska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat ett

svenskt VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige.

Exempel 54

**Inhemsk
varutransport
5 kap. 1 § 1 st. ML**

En engelsk speditör har åtagit sig att frakta varor från London till Helsingfors åt en engelsk kund. Varorna anländer med båt till Göteborg och ska vidare med båt från Stockholm. För transporten mellan Göteborg och Stockholm anlitar speditören ett svenskt transportföretag. Speditionsföretaget åberopar sitt engelska VAT-nummer. Det framgår av fraktdokumentet att transporten i Sverige är ett led i en EG-transport.

Eftersom beställaren åberopat sitt engelska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige. Visserligen påbörjas och avslutas transporten för det svenska transportföretagets del i Sverige men transporten har ett direkt samband med en EG-transport.

**Skattskyldighet
Debiterad moms**

Bestämmelserna innebär att ett transportföretag ska debitera moms på en varutransport inom EG i två fall.

1. Beställaren åberopar VAT-nummer i samma land som utfärdat VAT-numret för transportföretaget.

Ex. svenskt VAT-nr och svenskt transportföretag.

2. Beställaren åberopar inte eller har inte något VAT-nummer i ett annat EG-land.

Ex. norskt företag som inte har VAT-nr i ett EG-land.

Framräknad moms

Beställaren blir skattskyldig och ska redovisa utgående moms på förvärvet om han är momsregistrerad i annat land än det där transportföretaget är registrerat.

**Säljaren
skattskyldig**

Exempel 55

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Malmö till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportören är skattskyldig och ska debitera moms i fakturan till kunden (1 kap. 2 § 1 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Exempel 56

Ett svenskt transportföretag utför en transport av varor

från Helsingborg till Milano. Beställare är ett svenskt momsregistretat företag som inte åberopat något VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. p. 1 ML. Transportören är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 p. ML) och ska debitera moms i fakturan till kunden.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Förvärvaren skattskyldig

Exempel 57

Ett danskt transportföretag utför en transport från Odense till Markaryd. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående moms på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 58

Ett italienskt transportföretag utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående moms på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

11.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport

Stödtjänster vid varutransport inom EG behandlas enligt samma principer som gäller för själva transporten.

Som stödtjänster räknas omhändertagande, lastning och lossning av gods och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en EG-transport.

**Inom landet
5 kap. 6 a § ML**

Stödtjänsterna är omsatta inom landet om

1) tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har

gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller

- 2) tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer

Inhemsk varu-transport

Bestämmelser är tillämpliga även på stödtjänster som tillhandahålls vid en inhemsk transporttjänst som har ett direkt samband med en EG-transport.

VAT-nummer

I 5 kap. 6 a § ML finns regler om VAT-nummer som liknar dem som gäller för transporttjänster. Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska stödtjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad.

Skattskyldig

Vem som är skattskyldig då stödtjänsten är omsatt inom landet bestäms på samma sätt som för EG-transporter (jfr avsnitt 11.3.2.4).

**Utomlands
5 kap. 11 § 2 a p.
och 2 b p. ML**

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utomlands, se avsnitt 11.4.

Stödtjänster som led i en EG-transport

Exempel 59

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 ett 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.

Hela transporten Eksjö-London (inkl. stödtjänster) är

omsatt inom landet. Speditören ska fakturera med svensk moms.

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 då omsatt inom landet. Åkaren ska fakturera med svensk moms.

3) Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Tjänsten utförs i Sverige och är omsatt inom landet. Hamnserviceföretaget ska fakturera med svensk moms.

4) Det grekiska rederiets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige. Rederiet fakturerar utan moms. Speditören räknar fram utgående moms på fakturan och redovisar denna i sin skattedeklaration. Då han är fullt ut skattskyldig 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 inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske speditören redovisar momsen enligt punkt 4 ovan.

11.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom regleras i 5 kap. 6 § 1 st. 3 p. och 4 p. och 6 b § jämförd med 5 kap. 11 § ML.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,

- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- tryckeritjänst,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende,
- träning, trimning och dressyr av djur och
- språng- och betäckningstjänster.

Inom landet
5 kap. 6 § 1 st. 3
och 4 p. ML

Vid arbete på vara är det land där arbetet utförs omsättningsland. Utförs arbetet i Sverige är tjänsten omsatt här (5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML). Tjänst som avser kontroll och analys av vara kan även i vissa fall beroende på uppdragets karaktär och omfattning – den som utför tjänsten drar i vissa fall slutsatser av analysen – anses som en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. (se vidare avsnitt 11.3.5 vid kantrubrik Konsulttjänst).

Inom EG
5 kap. 6 b § ML

Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska tjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad. Förutsättning är dock att varan transporteras ut ur det land där tjänsten utförts. Bestämmelsen är tillämplig på bl.a. arbetsbeting.

Vid arbete på vara är tjänsten inte omsatt inom landet om tjänsten utförts här och varorna sedan tjänsten utförts har transporterats ut ur landet och förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

Vid arbete på vara är tjänsten omsatt inom landet även om den har utförts i ett annat EG-land, varifrån varorna transporterats ut, om köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML).

Bestämmelsen får även anses omfatta de fall när varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar genom t.ex. själva kontroll- eller analysprocessen. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

Om en vara lämnas till en reparatör i Sverige för viss åtgärd får tjänsten anses utförd i Sverige. Detta gäller även om reparatören av någon anledning väljer att anlita ett utländskt företag, som utför reparationstjänsten eller del av denna. (se vidare exempel 62).

Uppgifter i
fakturan

Om omsättningen undantas från beskattning ska fakturan även innehålla uppgift om den utländske företagarens VAT-nummer och hänvisning till relevant lagrum (i detta fall 5 kap. 6 b § 2 st.

	ML).
Transportkrav	Säljaren måste vara förvissad om att varan verkligen transporteras ut ur landet. Vad som anges i avsnitt 10.6.1 beträffande krav på dokumentation hos säljaren gäller även i förevarande fall.
Utomlands	Om arbetet har utförts utomlands är tjänsten omsatt i utlandet. Det gäller inte om köparen åberopat svenskt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Även om arbetet utförts i Sverige kan tjänsten anses omsatt utomlands vid tjänst på fartyg och luftfartyg m.m. samt tjänst på vara i vissa fall, se avsnitt 11.4.
Skattskyldighet	Vid tjänst som avser arbete på vara (och som är omsatt här) är det normalt säljaren som ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller när arbetet utförts här i landet även om säljaren är en utländsk företagare.
Inom EG	Har tjänsten faktiskt utförts i annat EG-land men köparen åberopat svenskt VAT-nummer är köparen skattskyldig för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).
Montering och installation	När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.6.4.13 och 11.3.3.

Exempel 60 (jfr Exempel 17, 34 och 36)

DE i Tyskland säljer till SE en transportanordning som DE ska installera i en maskin som SE använder i en tillverkningsprocess. Installationsarbetet är betydande. Ett svenskt företags motsvarande tillhandahållande skulle bedömts som tillhandahållande av enbart en tjänst, dvs. även varan innefattas i tjänstetillhandahållandet. DE och SE är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.

DE anses som skattskyldig i Sverige för den utförda installationstjänsten (5 kap. 6 § ML) och ska därför registreras till moms i Sverige. Bestämmelserna i 5 kap.

2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara, blir

aldrig aktuella då tillhandahållandet, på grund av dess art och omfattning är att betrakta som en tjänst.

DE ska förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av maskinen till Sverige (se avsnitt 10.6.2.18). Eftersom DE:s verksamhet här är fullt ut skattepliktig föreligger full avdragsrätt för förvärvsskatten DE har också avdragsrätt för ingående moms på de inköp som han gör för arbetet.

DE ska även beskattas för installationstjänsten.

DE:s redovisning:

- 1) Överföringen på rad 25, 35 och 37
- 2) Omsättningen av installationstjänsten på rad 11 och 32.

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML i stället för säljaren om denne så som DE är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML och har rätt till återbetalning av moms från RSV, Särskilda skattekontoret. Om DE p.g.a. skattskyldighet för annan omsättning lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna.. I fakturan ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s momsregistreringsnummer. Vid detta beskattningssätt blir den överföring av varor till Sverige som DE gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML p.g.a. den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1-4 § § ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DE vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte ska beskattas här.

Omvänd skattskyldighet fr.o.m. den 1 juli 2002

Säljaren kan välja att vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder från och med den 1 juli 2002 kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML välja att som tidigare vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

Arbetsbeting

Arbetsbeting ska i beskattningshänseende behandlas som tjänsteomsättning och inte som varuomsättning. Med omsättning av arbetsbeting förstås bl.a. att en vara på beställning tillverkas och överläts mot ersättning och att förvärvaren tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även

när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen och anställdas arbetsinsats. Vid arbetsbeting avgörs i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig utifrån de regler som gäller vid arbete på vara.

Tryckeritjänst

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Tryckeriet får anses tillhandahålla en tjänst enligt 5 kap. 6 § i de fall uppdraget består av att trycka ett antal exemplar efter beställarens manus, diskett, cd-skiva eller liknande. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker efter elektronisk överförd data får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML (se avsnitt 11.3.5). Tryckeriet tillverkar däremot en vara i de fall det äger rättigheten till ett litterärt eller konstnärligt verk och utnyttjar denna rätt genom att producera ett antal exemplar. Försäljning av dessa varor utgör varuomsättning.

Analystjänst

Om det inte är möjligt att efter analysen transportera ut varan på grund av att den antingen förstörts eller förintats genom själva analysen, ska bestämmelserna i 5 kap. 6 b § 1 st. ML ändå vara tillämpliga. I vissa fall ska arbete på vara, t.ex. en analystjänst, bedömas enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Veterinärtjänst

Veterinärtjänst omfattas inte av bestämmelsen i 5 kap. 6 § ML, se avsnitt 11.3.6.

**Betäcknings-
tjänster**

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, kan transporteras till ett stuteri i Sverige för att bli betäckta. Hästarna kan komma från ett EG-land. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästar får anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 6 b § 1 st. ML kan bli tillämplig i de fall hästen kommer från ett EG-land. (Se även avsnitt 11.4.)

Tjänst som innebär att språngavgift erhålls kan också anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML.

Exempel 61

**Värdering av silver
5 kap. 1 § 1 st. ML**

En svensk företagare anlitas av en tysk privatperson för att värdera dennes silversamling. Värderingen utförs i uppdragsgivarens hem i Tyskland.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom värderingen utförs i Tyskland (5 kap. 1 § 1 st. jfr med 6 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 62

**Reparation av
kamera
5 kap. 6 § 1 st. 4 p.**

En privatperson lämnar sin videokamera för reparation i en fotoaffär i Malmö. Felet är så svårt att avhjälpa att affären sänder kameran till fabrikanten i Tyskland, för att

ML där få reparationen utförd. När affären lämnar ut den reparerade kameran ska kunden debiteras moms. Tjänsten får anses omsatt i Sverige (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 63

Service på tryckpress
5 kap. 6 § 1 st. 4 p.
ML

Ett utländskt företag anlitas för service på en tryckpress. En tekniker kommer till Sverige och utför arbetet här under två dagar.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom den utförs här (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML). Det utländska serviceföretaget är skattskyldigt och ska redovisa och betala in moms till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämplig, eftersom den svenske köparen inte fått arbetet utfört i ett annat EG-land.

Det utländska företags redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Omvänd skattskyldighet fr.o.m. den 1 juli 2002

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML i stället för serviceföretaget som är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Serviceföretaget har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML och kan begära återbetalning från RSV, Särskilda skattekontoret, om det inte p.g.a. skattskyldighet för annan omsättning lämnar deklaration. I så fall ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och säljarens momsregistreringsnummer.

Säljaren kan välja att vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 kan serviceföretaget med stöd av 1 kap. 2 d § ML välja att som tidigare vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som företaget gör.

Exempel 64

Salmonella-kontroll
5 kap. 6 § 1 st. 4 p.
ML

Vid införsel av kycklingar till Sverige kontrolleras om dessa är smittade av salmonella. Ett danskt företag har beställt tjänsten under åberopande av sitt danska VAT-nummer.

Arbetet utförs här varför tjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML). Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämpliga eftersom kycklingarna inte lämnar landet efter det att kontrollen utförts.

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 65

Reparation av lastbil
5 kap. 6 b § 1 st. ML

En svensk bilverkstad i Sverige reparerar en tyskre-gistrerad lastbil som är här för en godstransport.

Reparationstjänsten är utförd här. Då åkeriet emellertid åberopar sitt tyska VAT-nummer är reparationstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 6 b § 1 st. ML). Förutsättningen att varan ska lämna landet får normalt anses uppfyllt för fordon med utländskt registreringsnummer. Säljaren ska i fakturan ange köparens tyska VAT-nummer.

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 66

Värdering av silver
5 kap. 6 § 2 st. ML

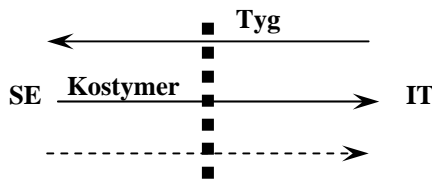
Ett svenskt företag vänder sig till ett tyskt företag för att få en silversamling värderad. Värderingen sker i Tyskland dit samlingen sänds. Det svenska företaget har åberopar sitt VAT-nummer i samband med beställningen av tjänsten.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom det svenska företaget åberopat sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML)

Exempel 67

Arbetsbeting i Sverige

SE i Sverige tar emot tyg från IT i Italien för att tillverka kostymer som sedan sänds tillbaka till Italien. SE utför således ett arbetsbeting. SE och IT är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



Tjänsten, dvs. arbetet, på varan utförs i Sverige till kund som åberopar VAT-nr. Detta medför att tjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML.

Det svenska företags redovisning i deklarationen:

Rad 22.

Överföringen av tyget från Italien till Sverige ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML).

Skickas däremot kostymerna inte tillbaka till Italien utan IT i stället säljer en del i Sverige, en del till Danmark och en del till Polen är 5 kap. 6 b § 1 st. ML) inte tillämpligt. I ett sådant fall levereras kostymerna här i landet till IT. Detta får till följd att

- IT är skyldig att registrera sig till moms i Sverige,
- IT:s överföring av tyg till Sverige utgör ett GIF här (2 a kap. 7 § 1 st. ML),
- IT är skattskyldig här för sin försäljning av kostymer i Sverige och ska debitera svensk moms,
- IT:s försäljning till Danmark är skattefri i den mån köparen gör ett GIF i Danmark (jfr avsnitten 9.6.2.1 och 9.6.2.11 – 9.6.2.14),
- IT:s försäljning till Polen är en exportomsättning.

SE:s tillverkning av kostymerna är en tjänst omsatt inom landet. SE ska debitera IT svensk moms som blir en avdragsgill ingående moms hos IT.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

**Omvänd skatt-
skyldighet fr.o.m.
den 1 juli 2002**

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML i stället för IT som är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. IT har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML och har rätt att begära återbetalning av moms från RSV, Särskilda skattekontoret. Om IT p.g.a. skattskyldighet för annan omsättning lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och IT:s momsregistreringsnummer. Vid detta beskattningssätt blir den överföring av tyg till Sverige som IT gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML p.g.a. den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1-4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock IT vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

**Säljaren kan välja
att vara
skattskyldig**

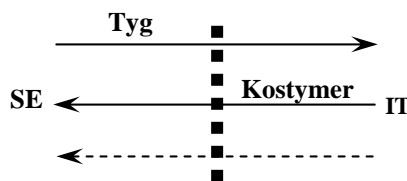
För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 kan IT med stöd av 1 kap. 2 d § ML välja att som tidigare

vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som IT gör.

Exempel 68

Arbetsbeting i utlandet

SE i Sverige sänder tyg till PT i Portugal. SE och PT är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. PT ska tillverka kostymer av tyget. Kostymerna sänds till SE i Sverige. PT utför således ett arbetsbeting. SE har åberopat sitt VAT-nummer.



Det är här fråga om varuöverföring för utförande av arbetsbeting, dvs. en tjänst, i annat EG-land än Sverige, varför 2 a kap. 2 § p. 3 ML inte är tillämplig. Överföringen av tyget kan därmed inte beskattas här. Tjänsten att sy upp kostymerna är dock omsatt inom landet enligt 5 kap. 6 b § 2 st. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN:

”Överföringen” av tyget till Portugal ska inte redovisas. KVR ska inte heller lämnas.

Förvärvet av tillverknings-tjänsten (arbetsbetinget) ska redovisas på raderna 11, 36 och 37.

11.3.4 Kulturella aktiviteter

Allmänt

Tjänster avseende kulturella aktiviteter m.m. är omsatta i det land där aktiviteterna äger rum (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Följande tjänster omfattas

- kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, konserter,
- idrottsutövning, deltagande i idrottsgalor,
- underhållning,
- utbildning, i motsats till information,
- vetenskapliga tjänster och
- tjänster som tillhandahålls av organisatör av ovan angivna

tjänster eller stödtjänster till dessa.

Inom landet 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML	Tjänster anses omsatta inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML om de utförs i Sverige. Om huvudtjänsten har utförts i Sverige och beskattning av denna ska ske i Sverige är även en stödtjänst, som utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras, omsatt inom landet. Jfr. dom av EG-domstolen, mål C-327/94, Dudda.
Utomlands	Om tjänsten utförs i ett annat land anses tjänsten omsatt utomlands. Om huvudtjänsten ska beskattas utomlands är även stödtjänst till denna omsatt utomlands.
Skattskyldighet	Den som inom landet omsätter tjänst, som omfattas av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, är skattskyldig och ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om säljaren är utländsk företagare. Den möjlighet att tillämpa förvärvsbeskattning av varor och vissa tjänster som infördes den 1 juli 2002 gäller inte tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML och inte heller tjänst som avser personbefordran eller uthyrning av fastighet enligt 3 kap. 3 § 2 och 3 st. ML med frivillig skattskyldighet.
Artistiska framträdanden/underhållning	<p>För att tillhandahållandet ska anses omfattas av artistiskt framträdande eller underhållning krävs inte att någon konstnärlig nivå på framträdandet/underhållningen föreligger. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-327/94, Dudda.</p> <p>Ett flertal kulturella aktiviteter är dock undantagna från beskattning enligt 3 kap. ML, t.ex. artistiska framträdanden (3 kap. 11 § 1 p. ML).</p>
Prispengar	Som ersättning för idrottsutövning och deltagande i idrott avses även prispengar som utbetalas i samband med tävlingar (t.ex. golf, motortävling och travtävling).
Utbildning	<p>Med utbildning avses</p> <ul style="list-style-type: none">– sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet (3 kap. 8 § 1 st. ML) och– sådan utbildningstjänst som inte uppfyller kraven för skattefrihet. <p>En utbildningstjänst som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster och som är en specifik tjänst avseende den speciella varan eller tjänsten anses underordnad tillhandahållandet av varan eller tjänsten.</p> <p>Se även avsnitt 6.3 angående begreppet ”Utbildning”.</p>
Mässa/Utställning	Tjänst avseende organisation respektive arrangemang av en

mässa eller utställning, se avsnitt 11.3.5.

Vetenskapliga konferenser

Om syftet med konferensen är att lämna information till skillnad från att tillhandahålla vetenskapliga forskartjänster ska bedömning ske enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Stödtjänst

Med stödtjänster avses närmast tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräknningen oberoende av vem som utför den. En förutsättning är dock att stödtjänsten objektivt sett utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras. Som exempel kan nämnas iordningställande av scen för artists framträdande, sminkörs tjänster till artisten och tillhandahållande av ljudteknik vid ett artistiskt framträdande. Jfr dom av EG- domstolen, mål C-327/94, Dudda.

Exempel 69

Konsert

En utländsk sångare kommer till Sverige för att ge en konsert.

Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom konserten äger rum i Sverige (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Omsättningen är dock undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1p. ML.

Exempel 70

Utbildningstjänst

Ett utbildningsföretag i Sverige håller språkutbildning i svenska för deltagare från utlandet. Kursen, som pågår under två veckor, hålls i Kristianstad. I kursavgiften ingår även kost och logi.

Tjänsten är omsatt inom landet, då utbildningen (skattepliktig sådan) äger rum här (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Skulle det vara så att i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en rese-tjänst (se avsnitt 33.2.2).

Se även exempel 74 och 75 angående informationstjänst.

11.3.5 Diverse tjänster (7 § - tjänster)

Allmänt

I 5 kap. 7 § 2 st. ML uppräknas olika tjänster som i vissa fall ska behandlas enligt 7 § 1 och 3 st. I de fall det inte är fråga om transaktioner mellan olika länder utan enbart inom Sverige ska beskattningsland avseende de aktuella tjänsterna bedömas enligt 5 kap. 8 § ML, se avsnitt 11.3.6.

De uppräknade tjänsterna är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträtter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymme,
7. uthyrning av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor än transportmedel eller transporthjälpmedel som är lös egendom,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som angetts ovan eller att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn och förmedlingen avser sådana tjänster som angivits ovan, se avsnitt 11.3.8.

Inom landet
5 kap. 7 § 1 st. 1 p.
ML

Tillhandahålls tjänsten från ett annat land (EG-land eller land utanför EG) är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare som har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om sådant säte eller etableringsställe saknas, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

5 kap. 7 § 1 st. 2 p.
ML

Tjänsten är också omsatt inom landet när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är näringsidkare. Detta gäller dock endast om förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML).

Omsättningsland bestäms utifrån platsen där förvärvaren av tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller sin

hemvist. Om tjänsten faktiskt är utförd i Sverige eller i utlandet saknar helt betydelse.

Inom EG 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML	Detta innebär att tjänst som tillhandahålls från ett annat EG-land är omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare som har fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller har sätet för sin ekonomiska verksamhet, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).
5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML	Då tjänst tillhandahålls från Sverige till en förvärvare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML. Se avsnitt 11.3.6.
Utomlands 5 kap. 7 § 3 st. 1 och 2 p. ML	Tillhandahålls tjänsten av en näringsidkare i Sverige till näringsidkare i ett annat EG-land är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG oavsett om förvärvaren är näringsidkare eller ej (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).
Näringsidkare	Beträffande definition av begreppet näringsidkare i ML och i sjätte direktivet se avsnitt 8.1.1.
5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML	Tillhandahålls tjänsten från annat EG-land till person i Sverige som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML).
Liknande rättigheter	Med liknande rättigheter förstås t.ex. koncession, gruvrätt, handelsrätt och andra ekonomiska rättigheter. Även överlåtelse av spelare inom t.ex. fotboll och ishockey får anses omfattas av liknande rättigheter. Angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line, se avsnitt 30.3.2 och 30.3.4.
Reklamtjänst	Begreppet reklam innebär till sin natur spridande av meddelande som är avsett att informera konsumenter om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst i syfte att öka avsetningen. Reklammeddelanden sprids i allmänhet i press, radio och television, men kan också ske i andra former. Reklamtjänst innefattar därmed spridande av reklam genom ord och bild, anordnande av presskonferens och seminarium m.m.
Sponsor	Reklamtjänst innefattar även marknadsföring av sponsorers namn eller produkter.
Mässa/utställning	SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-20 bedömt tjänster som ett företag tillhandahåller utställare på en av företaget anordnad mässa. Enligt nämndens bedömning ska tjänster som har till enda ändamål att bereda en utställare tillfälle att exponera och på annat sätt marknadsföra sina produkter till besökare av en mässa ska bedömas sammantagna som en helhet och anses utgöra en enda

tjänst. Tjänster av nämnda slag kan inte hänföras till någon av de verksamheter som anges i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML.

Aktuella tjänster är i stället att hänföra till sådan reklamtjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML.

Upplåtelse av reklamplats

SRN har i ovan nämnda förhandsbesked även bedömt upplåtelse av reklamplats i mässlokaler. Enligt nämndens bedömning utgör en sådan upplåtelse av reklamplats inte en tjänst som avser fastighet enligt 5 kap. 4 § ML, utan en tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML.

Fastighetsupplåtelse

Innefattar en mäss- eller utställningstjänst endast platsupplåtelse utan några andra tillhandahållanden ska tjänsten bedömas som en fastighetsupplåtelse.

Konsulttjänst

Konsulttjänst och liknande tjänst innefattar även management-tjänster såsom företagsledning, administration och liknande. Begreppet konsulttjänster ska tolkas såsom anlitad rådgivande fackman. Dock ska omsättningslandet för en konsulttjänst avseende viss fastighet (t.ex. projektering) alltid avgöras av fastighetens belägenhet (5 kap. 4 § 1 st. ML). Såsom konsulttjänst anses inte reparation och service av vara. En sådan tjänst beskattas där arbetet utförs (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML).

Som exempel på konsulttjänst kan även nämnas situationen att ett svenskt laboratorium utför en analystjänst i sitt laboratorium på uppdrag av ett företag i Danmark. Tjänsten innebär att analysera visst ämnes beståndsdelar. Är tjänsten begränsad till detta är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML (beträffande analystjänster se avsnitt 11.3.3) och omsatt inom landet, då den utförs här. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Den är då omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i annat EG-land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Juristtjänst

Med juristtjänst avses t.ex. en advokat som biträder en klient vid en rättegång. En tjänst som utförs i egenskap av skiljedomare anses däremot inte utgöra en juristtjänst, se avsnitt 11.3.6.

**Spårande av arvingar
Detektivarbete**

EG:s mervärdesskattekommitté antog vid sitt 56:e möte den 13 och 14 oktober 1998 med enhällighet riktlinjer innebärande att spårande av arvingar ska antingen betraktas som en "liknande tjänst" enligt tredje punkten eller som en tjänst avseende tillhandahållande information enligt femte punkten.

Enligt RSV:s uppfattning bör även andra tjänster som innefattar undersökningar, t.ex. detektivarbete behandlas på likartat sätt.

Tryckeritjänst	<p>Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara), se avsnitt 11.3.3. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker efter elektroniskt överförd data får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.</p>
ADB-tjänst	<p>ADB-tjänst innefattar även framtagande av kundanpassat (skräddarsytt) system eller program för ADB. Förvärv av ADB-program, såväl skräddarsydda som standardbetonade, att laddas ned via Internet kan omfattas av denna punkt eller av informationstjänst. Angående elektronisk handel, se avsnitt 11.1.1.</p>
Informationstjänst	<p>Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Utbildning omfattas av 5 kap. 6 § (se avsnitt 11.3.4). En vetenskaplig konferens med syfte att lämna information utgör en informationstjänst. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller av ADB-tjänst.</p> <p>I RÅ 1997 not. 82 har kurser av tillfällig och översiktlig karaktär ansetts utgöra information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Tillhandahållandet av sådana tjänster från ett fast driftställe i Sverige till förvärvare i Norge ska anses omsatta utomlands enligt 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML. Tjänster som tillhandahålls förvärvare i Sverige anses däremot omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML. Beträffande förmedlade tjänster avseende transport, logi och serveringstjänster, som också var föremål för prövning, ska beskattning ske enligt allmänna regler.</p> <p>I ett förhandsbesked 1997-02-24 har SRN bedömt kurser som syftade till att ge en god inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar på en vårdinrättning. Kursen fick i allt väsentligt anses avse tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. I förhandsbeskedet bedömdes vidare omsättningslandet vid tillhandahållande från ett svenskt bolags fasta driftställe i ett land utanför EG till kunder med fast driftställe eller motsvarande i Sverige alternativt tillhandahållande från ett fast driftställe i Sverige till kunder i Sverige. I det sistnämnda fallet ansågs tjänsterna omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § ML. Beträffande det förstnämnda alternativet uttalade SRN att även om tjänsterna skulle anses vara tillhandahållna från det fasta driftstället i ett land utanför EG, så skulle omsättningen anses gjord inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML (i dess lydelse t.o.m. 1997-06-30). Denna regel återfinns numera av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.</p>
Bank- och finansieringstjänst	<p>Bank- och finansieringstjänster innefattar värdepappersförvaltning, inkasso- och factoringtjänster.</p>
Arbetskraft	<p>Tillhandahållande av arbetskraft föreligger när kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbets-</p>

uppgifterna. Leverantören debiterar per tid och har inget garanti-ansvar för utfört arbete.

Telekommunikationstjänster

Med telekommunikationstjänst menas en tjänst som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel samt dessutom överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Begreppet omfattar tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter. Detta innebär att anslutningar till nätverk (såsom Internet) inkluderas. Även överlåtelser av kapacitet av annan än den som disponerar över ett nät eller nätverk samt tjänster för dirigerings och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.

Begreppet telekommunikationstjänst omfattar även tjänster såsom telefoni – såväl fast som mobil- och faxmeddelanden. Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av begreppet. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet och inte meddelandet i sig (innehållet) som avses. Detta innebär att själva data-, radio- eller TV-programmet m.m. som överförs inte omfattas av begreppet.

Tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor

Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls böcker, tidningar, standardprogram för ADB och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Ett tillhandahållande ”on-line” av sådana s.k. digitaliserade varor omfattas av 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.1.1 och 10.7.

Betal-TV

Tillhandahållande i eget namn av betal-TV-kanal till abonnenter omfattas inte av 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.6.

Koncerttjänster

Managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande omfattas av 5 kap. 7 § ML, se vidare avsnitt 11.3.6.

EG:s institutioner eller organ

Vid tillhandahållande av tjänster till EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land föreligger undantag från skatteplikt i vissa fall. Se avsnitt 11.1.3.

Sammanfattning Omsättningsland

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § 2 st. ML enligt 5 kap. 7 § och 5 kap. 8 § ML när förvärvaren är näringsidkare:

Säljare	Förvärvare	Omsättningsland
i Sverige	i Sverige	Sverige
i utlandet	i Sverige	Sverige

i Sverige i utlandet utomlands

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § när förvärvaren inte är näringsidkare:

Säljare	Förvärvare	Omsättningsland
i Sverige	i Sverige	Sverige
i Sverige	i EG-land	Sverige
i Sverige	i tredje land	utomlands
i EG-land	i Sverige	utomlands
i tredje land	i Sverige	Sverige

**Skattskyldighet
Förvärvaren näringsidkare**

Är förvärvaren näringsidkare gäller följande vid omsättning av tjänst som finns uppräknad i 5 kap. 7 §:

Säljare	Förvärvare	Skattskyldig i Sverige
i Sverige	i Sverige	säljaren
i Sverige	i utlandet	ingen
i utlandet	i Sverige	förvärvaren*

* Det är förvärvaren av tjänsten som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp och även om vederbörande har full avdragsrätt för momsen. Förvärvaren erhåller således en faktura utan moms och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna moms på fakturabeloppet.

Förvärvaren inte näringsidkare

Om förvärvaren inte är näringsidkare gäller följande vid omsättning av tjänst enligt 5 kap. 7 §:

Säljare	Förvärvare	Skattskyldig i Sverige
i Sverige	i Sverige	säljaren
i Sverige	i EG-land	säljaren
i Sverige	i tredje land	ingen
i EG-land	i Sverige	ingen
i tredje land	i Sverige	säljaren*

* Det är säljaren som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. jämfört med 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp.

Exempel 71

Annons/reklam-tjänst

En tidning i Sverige tillhandahåller en näringsidkare i utlandet en annonsplats.

Annons/reklamtjänsten är omsatt utom landet, då kunden är en näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Tidningens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Exempel 72

Juristtjänst

* En advokat i Sverige biträder en kund i utlandet vid rättegång i Sverige.

Privatperson inom EG

a) Kunden är en privatperson som är bosatt i annat EG-land.

Juristtjänsten är omsatt inom landet, eftersom advokaten bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Privatperson utom EG

b) Kunden är en privatperson som inte är bosatt i ett EG-land.

Juristtjänsten är omsatt utom landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Näringsidkare i utlandet

c) Kunden är en näringsidkare i utlandet.

Juristtjänsten är omsatt utom landet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Exempel 73

Programmerings-tjänst

Ett bolag i Sverige anlitar en datakonsult i utlandet för en programmeringstjänst. Datakonsulten utför arbetet i Sverige under en veckas tid.

Konsulttjänsten är omsatt i Sverige, eftersom säljaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML). Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 74

Informationstjänst

En konsult i Sverige förlägger en kurs om skattenyheter i utlandet. Kursdeltagarna är uteslutande personer i Sverige. I kursavgiften ingår kost och logi.

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Kursen uppfyller inte kraven vare sig för att bedömas som en skattefri eller skattepliktig omsättning av utbild-

ningstjänst och utgör därför en informationstjänst (5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML). Jfr avsnitt 10.3.5. De i avgiften ingående olika tillhandahållandena ska bedömas var för sig. Informationstjänsten är omsatt i Sverige, eftersom det är en näringsidkare i Sverige som tillhandahåller tjänsten till kund i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Moms ska debiteras på informationstjänsten. Vidare ska moms debiteras på kosten, då säljaren (konsulten) driver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Hotelltjänsten är omsatt utom landet, eftersom rumsuthyrningen äger rum i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 22 och 32.

Skulle det vara så att i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst. Eftersom säljaren har fast etableringsställe i Sverige är resetjänsten omsatt inom landet (se vidare avsnitt 33). Se även exempel 70.

Redovisning i deklarationen: Rad 14, 15 och 32.

Exempel 75

Informationstjänst

Ett konsultföretag i utlandet anordnar i Sverige ett endagsseminarium om skatter. Deltagare är näringsidkare i Sverige.

Tjänsten ska bedömas som en informationstjänst. Den är omsatt inom landet eftersom kunderna är näringsidkare med fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls dessa etableringsställen (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och ev. 37.

Exempel 76

Värdepappersförvaltning

En bank i Sverige förvaltar en aktieportfölj för en i Danmark bosatt privatpersons räkning.

Förvaltningstjänsten är omsatt inom landet, eftersom banken bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Bankens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 77

Inkassotjänst

Ett inkassoföretag i Sverige ska för en näringsidkare i utlandet driva in dennes fordran hos svensk gäldenär.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom den tillhan-

dahålls näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Inkassoföretagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

11.3.6 8 §-tjänster

Bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML gäller när en tjänst inte kan återfinnas i 4-6 b §§ eller 7 a § eller om 7 § ML inte är tillämplig.

Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 8 § kan den ändå anses omsatt utom landet enligt 5 kap. 11 § ML. Se avsnitt 11.4.

Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe
5 kap. 8 § ML

Enligt 5 kap. 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls. Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt där säljaren har etablerat sin verksamhet. Fast etableringsställe får anses föreligga när en varaktig affärsetablering, som betjäns av människor, föreligger i ett annat land än det där säljaren har etablerat sin verksamhet (se avsnitt 40). Jfr domar av EG-domstolen, C-190/95, ARO Lease (se avsnitt 11.3.7) och C-260/95, DFDS (se avsnitt 33.6.1). En utländsk företagares momsregistrering med eller utan ombud (se avsnitt 40.5 och 40.7) innebär inte att företaget får fast etableringsställe här.

Inom landet

Tillhandahålls tjänsten från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige anses tjänsten omsatt inom landet. Saknas ett sådant säte eller fast etableringsställe såväl i Sverige som utomlands är tjänsten omsatt inom landet om säljaren har fast adress här eller normalt uppehåller sig här.

Regeln är tillämplig exempelvis på

- betal-TV-kanalsabonnemang,
- förpacknings- och kuverteringstjänst,
- lagringstjänst,
- personliga tjänster (t.ex. hårvård, skönhetsvård),
- serveringstjänst,
- skiljedomaruppdrag samt
- veterinärtjänster.

7 § - tjänster

Regeln 8 § 1 st. gäller när någon av de i 7 § uppräknade tjänsterna tillhandahålls av en näringsidkare i Sverige till

- kund i Sverige,
- kund i annat EG-land, som inte är näringsidkare, eller
- stater, kommunala myndigheter, organisationer, föreningar och liknande personer i andra EG-länder (såvida dessa inte

förvärvar tjänsten i egenskap av näringsidkare).

- Betal-TV** SRN uttalade i ett förhandsbesked 1996-08-30 att ett bolags tillhandahållande i eget namn av betal-TV-kanal till abonnenter inte omfattas av 5 kap. 7 § ML. Bolagets har i avtal med det utländska TV-bolag som tillhandahåller betal-TV-kanalen erhållit en exklusiv rätt att distribuera och marknadsföra kanalen. Bolaget tecknar i eget namn avtal med abonnenterna och emottar abonnemangsavgifter. Bolagets åtagande avser i princip ett totalt ansvar gentemot abonnenterna. Tjänsterna omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.
- Lagring** Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för ekonomisk verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Med hänsyn till tjänstens karaktär torde man normalt kunna utgå från att en lagerhållare har fast etableringsställe där lagringen sker, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. I praktiken innebär detta att om lagringen sker i Sverige är lagringstjänsten omsatt här (5 kap. 8 § 1 st. ML).
- En lagringstjänst anses dock, i likhet med andra tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när den avser varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, se avsnitt 11.4).
- Angående bestämmelser om skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38.
- Omhändertagande** Omhändertagande av gods i samband med en transporttjänst anses som en stödtjänst, se avsnitt 11.3.2.
- Resetjänst** Enligt 9 b kap. 4 § ML ska omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Se vidare avsnitt 33.6.
- Skiljedomare** Tjänst i egenskap av skiljedomare ska inte anses utgöra en juristtjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Tjänsten omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-145/96, Hoffmann.
- Veterinärtjänster** En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra ”arbete” på materiell lös egendom. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-167/95, Linthorst m.fl.
- Koncerttjänster**
5 kap. 8 §/5 kap. 7§
ML Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till dotterbolag i Sverige eller i utlandet, ska

moms tas ut på ersättningen såvitt avser tillhandahållanden till dotterbolagen i Sverige. Däremot är dessa slag av tjänster till dotterbolagen i utlandet omsatta utom landet om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Moms ska i sådana fall inte tas ut.

Ett dotterbolag i Sverige som tillhandahålls koncerngemensamma tjänster från ett moderbolag i utlandet beskattas för förvärven om kraven i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda.

I det fallet ett moderbolag i Sverige inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till dotterbolagen i utlandet och sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till dotterbolagen i utlandet (se avsnitt 5). Eftersom det är fråga om en omsättning utom landet medför uttaget dock inte skattskyldighet.

Det svenska moderbolaget har därmed återbetalningsrätt för ingående moms som avser förvärv för de uttagna tjänsterna. Se avsnitt 16.

**Begravnings-
uppdrag**

RSV har i skrivelse 2001-10-29, dnr 8930-01/120, ifråga om omsättningsland vid begravningsuppdrag uttalat att: RSV gör den bedömningen att ett tillhandahållande bestående av en begravning får anses vara en tjänst som omfattas av 5 kap. 8 § ML. Detta innebär att tjänsten har omsatts i Sverige om tjänsten tillhandahålls från ett fast etableringsställe här i landet. Detta får anses vara fallet om begravningsentreprenörens tillhandahållande sker från byrå här i landet.

För det fall tillhandahållandet inte avser en hel begravning utan endast en separat del av en begravning, t.ex. transport av en avliden, ska tillhandahållandet bedömas, vad avser omsättningsland, utifrån den specifika tjänst som avses. Om tillhandahållandet t.ex. endast avser en transport av en avliden får således en persontransporttjänst anses ha tillhandahållits som omsatts utom landet om del av transporten går till annat land, 5 kap. 5 § ML.

**Säljaren skatt-
skyldig**

För omsättningen av tjänster som bedöms enligt huvudregeln är säljaren skattskyldig. Detta innebär att säljaren ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

**11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transport-
hjälpmedel**

**Allmänt
5 kap. 8 § ML**

Regeln omfattar uthyrning av bl.a. fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, bussar, släp, sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmedel och lastpallar.

**Nyttjas både i
Sverige och annat**

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i annat EG-land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att

EG-land	tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.
Nyttjas både i Sverige och tredje land	Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i tredje land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.
Nyttjas uteslutande i Sverige	Uthyrningstjänsten är omsatt inom landet om uthyraren bedriver verksamheten i Sverige. Uthyrningstjänsten anses även omsatt inom landet om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i Sverige och den tillhandahållits av någon med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). En uthyrningstjänst som tillhandahållits från en verksamhet som uthyraren bedriver i tredje land ska således anses omsatt här om den uteslutande tillgodogörs här. Om däremot uthyrningstjänsten tillhandahålls från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt här även om den uteslutande tillgodogörs här.
Nyttjas uteslutande i tredje land	Uthyrningstjänsten anses omsatt utanför EG (och därmed även utanför Sverige) om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i tredje land. Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land (5 kap. 8 § 2 st. ML).
Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe	Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe anses föreligga inom landet om säljaren har etablerat sin verksamhet i Sverige och ingår avtal från ett kontor här och det inte finns något kontor eller lager i något annat land. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-190/95, ARO Lease. Se vidare avsnitt 11.3.6 och avsnitt 40.
Fartyg/luftfartyg	Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (se avsnitt 6.10). Vidare är uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML (se avsnitt 11.4).
Sjöcontainrar	Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML. Uthyrning av sjöcontainrar bör anses omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML då användningen sker på fartyg i utrikes trafik (se avsnitt 11.4).
Skattskyldighet Uthyraren skattskyldig	Vid uthyrning av transportmedel (där tjänsten är omsatt i Sverige) är det alltid uthyraren som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om uthyraren bedriver verksam-

heten från utlandet.

Exempel 78

**Svensk biluthyrare
5 kap. 8 § 1 st. ML**

En personbil hyrs ut av ett svenskt företag till en svensk kund som ska använda bilen för en semesterresa till Tyskland och Polen.

Bilen (utlämnad i Malmö) nyttjas såväl inom som utom EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 79

**Dansk biluthyrare
5 kap. 8 § 2 st. ML**

Ett danskt biluthyrningsföretag ställer en bil till förfogande i Sverige till en dansk kund. Bilen ska nyttjas uteslutande i Sverige.

Tjänsten är inte omsatt i Sverige eftersom den inte tillhandahållits av en uthyrare som har fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Huruvida det danska företaget ska ta ut dansk moms avgörs av de danska bestämmelserna.

Exempel 80

**Polsk biluthyrare
5 kap. 8 § 2 st. ML**

Ett polskt biluthyrningsföretag P ställer en bil till förfogande i Sverige till en svensk kund.

Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom den uteslutande ska nyttjas här och den har tillhandahållits av en uthyrare med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Det polska företaget blir skattskyldigt här för uthyrningstjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska registreras här.

Det polska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32. Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML i stället för P som är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. P har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML om denne inte p.g.a. skattskyldighet för annan omsättning lämnar deklaration och kan göra avdrag där i. I fakturan ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och P:s momsregistreringsnummer.

För omsättningar där skattskyldigheten inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 kan P med stöd av 1 kap. 2 b § ML välja att som tidigare vara skattskyldig i stället för förvärvaren.

Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som P gör.

Exempel 81

Containrar för landtransport inom EG

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska användas vid transporter såväl inom som utanför EG.

Överlämnas containrarna enligt avtalet till hyrestagarna på en plats inom EG anses tillgodogörandet inte ske uteslutande utanför EG. Uthyrningstjänsten är då omsatt inom landet eftersom uthyraren bedriver verksamheten i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 82

Containrar för landtransport utanför EG

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska uteslutande användas vid transporter utanför EG.

Containrarna överlämnas enligt avtalet till hyrestagarna på en plats utanför EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt utomlands (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Sjöcontainrar

Se avsnitt 11.4.

11.3.8 Förmedling

11.3.8.1 Allmänt

Förmedling i annans namn för annans räkning

I 5 kap. ML regleras i flera bestämmelser var en förmedlingstjänst är omsatt. Med förmedling avses här såväl att man anvisar köpare/säljare som att man ikläder sig en agents eller mäklares funktion att bringa parterna samman och medverka till att affären kommer till stånd dem emellan. Om förmedlaren (ombudet) sluter avtal ska detta ske i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn på grundval av fullmakt från denne. För det fall att likvid mottages för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Av det underlag som då upprättas ska framgå säljarens (huvudmannens) namn och momsregistreringsnummer såvida omsättningen är momspliktig. Den ersättning (provision) förmedlaren uppbär är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Skatteplikt

Förmedlingstjänst är momspliktig även om omsättningen av den

förmedlade varan eller tjänsten är undantagen från momsplikt. Dock är förmedlingstjänst inte momspliktig när den avser förmedling av värdepapper (3 kap. 9 § ML) och försäkringar (3 kap. 10 § ML).

Förmedling i eget namn för annans räkning
6 kap. 7 § ML

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbär likviden ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Omsättningsland för varan eller tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se vidare avsnitt 9.7. Tjänster som avser anvisning av kund mot anvisningsprovision anses inte som förmedlingstjänster avseende vara eller tjänst och ska alltid beskattas där den som utför tjänsten har sitt fasta etableringsställe eller sin hemvist i enlighet med 5 kap. 8 § ML.

Resetjänst

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses ha omsatts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige. Se vidare avsnitt 33.3.6.

11.3.8.2 Förmedling av vara

Inom landet 5 kap. 7 a § ML

Vid förmedling av vara i annans namn är förmedlingstjänsten omsatt inom landet, om

- den avser en vara som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML) eller
- förmedlingstjänsten avser en vara som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Utomlands 5 kap. 1 § 1 st. ML

Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller tjänsten inte anses företagen i Sverige är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Varor som omsätts i annat EG-land

Om förmedlingstjänsten avser varor som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Varor som omsätts

Om förmedlingstjänsten däremot avser vara som är omsatt i

i Sverige	Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).
Utanför EG 5 kap. 1 § ML	Är den förmedlade varan omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten alltid omsatt utomlands (5 kap. 1 § ML).
Auktion Djurskinnsauktion	Se avsnitt 10.6.2.18 samt exempel 90.
11.3.8.3 Förmedling av tjänst	
Fastighet 5 kap. 4 § ML	Avser förmedlingstjänsten fastighet (mäklari) eller tjänst som avser viss fastighet bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 4 § 2 st. eller 11 § ML (se avsnitt 11.3.1). Med förmedling av tjänst som avser viss fastighet förstås t.ex. förmedling av hotellrum, hyres- och bostadsrätt.
Transporttjänst 5 kap. 5 § 3 st. ML	Förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 kap. 5 a § 2 st. ML.
Varutransport inom EG 5 kap. 5 a § ML	Bestämmelserna avseende förmedling av varutransport inom EG är uppbyggda på samma sätt som de för själva varutransporten (se avsnitt 11.3.2). Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en varutransport inom EG är omsatt inom landet i följande fall
Påbörjas i Sverige	– transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten har inte gjorts under åberopande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land,
Påbörjas i annat EG-land	– transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.
Inhemsk varu- transport	Motsvarande regler gäller vid förmedling av en inhemsk transporttjänst, som har ett direkt samband med en EG-transport.

Exempel 83

En kund vänder sig till en svensk speditör för att köpa en lastbilstransport från Eslöv till Hamburg och omvänt från Hamburg till Eslöv. Speditören har inga egna bilar utan anlitar utomstående transportföretag.

a) Speditören köper transporten Eslöv-Hamburg av ett svenskt transportföretag under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. Speditören säljer tjänsten vidare i eget namn till den svenska kunden som också åberopar ett svenskt VAT-nummer.

Samtliga omsättningar är gjorda inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till speditören. Speditören ska debitera moms i fakturan till den svenska kunden.

b) Speditören samarbetar med ett svenskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Eslöv-Hamburg i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden.

Både transporttjänst (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML) och förmedlingstjänst (5 kap. 5 a § 2 st. 1 p. ML) är omsättningar inom landet. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till kunden. Speditören ska debitera moms avseende provisionen i fakturan till transportföretaget.

c) Speditören samarbetar med ett tyskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Hamburg-Eslöv i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transportföretaget har angett sitt tyska VAT-nummer. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske kunden ska beräkna utgående moms på den faktura han erhåller från transportföretaget.

Förmedlingstjänsten är däremot omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. är inte tillämpliga, eftersom transportföretaget åberopat sitt tyska VAT-nummer. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat svensk VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Då förmedlingstjänsten anses omsatt utomlands ska speditören fakturera utan svensk moms.

**Värdering/arbete
på vara
Kulturella aktiviteter
5 kap. 6 § 2 st. ML**

Vid förmedling av värdering respektive arbete på vara som är lös egendom (avsnitt 11.3.3) och förmedling av kulturella aktiviteter (avsnitt 11.3.4) ska enligt 5 kap. 6 § 2 st. ML omsättningsland bedömas enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om förmedlaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige. Detta gäller oberoende av om den förmedlade tjänsten är omsatt i Sverige eller i annat EG-land.

Värdering/arbete på vara	Omsättningen av förmedlingstjänsten är gjord inom landet även om själva tjänsten (arbete på vara) är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML.
5 kap. 11 § 5 p. ML	Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet om den förmedlade tjänsten anses som en omsättning utanför EG (5 kap. 11 § 5 p. ML).
Stödtjänster 5 kap. 6 § 2 st. ML	Omsättningsland för förmedling av stödtjänster bestäms enligt 5 kap. 8 § ML (5 kap. 6 § 2 st. ML).
5 kap. 6 a § ML	Förmedling av stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport inom EG behandlas i princip på samma sätt som förmedling av varutransporttjänster inom EG (5 kap. 6 a § 1 och 2 st. 2 p. ML). Skillnaden är endast att man utgår från var tjänsten utförs i stället för var den påbörjas.
Diverse tjänster 5 kap. 7 § ML	Avser förmedlingstjänsten i 5 kap. 7 § 2 st. angivna tjänster bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt samma paragraf (se avsnitt 11.3.5).
Övriga tjänster 5 kap. 7 a § ML	Vid andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6, 6 a och 7 §§, t.ex. vid förmedling av tjänster som bedöms enligt 5 kap. 8 § ML och förmedling av uthyrning av transportmedel, är förmedlingstjänsten omsatt inom landet om <ul style="list-style-type: none">– den i avser en tjänst som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummeri annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller– förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).
5 kap. 1 § 1 st. ML	Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller tjänsten inte anses företagen i Sverige är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.
Tjänster som omsätts i annat EG-land 5 kap. 1 § 1 st. ML	Om förmedlingstjänsten avser tjänster som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).
Tjänster som omsätts i Sverige 5 kap. 7 a § 2 p. ML	Om förmedlingstjänsten däremot avser tjänst som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).
5 kap. 11 § 5 p. ML	Är den förmedlade tjänsten omsatt utanför EG anses för-

medlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 11 § 5 p. ML).

Exempel 84

Förmedling av fastighet
5 kap. 4 § 2 st. ML

En svensk mäklare förmedlar en försäljning av en fastighet i utlandet. Såväl köpare som säljare är bosatta i Sverige. Förmedlingen äger rum i Sverige.

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet eftersom fastigheten är belägen i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 4 § 2 st. ML).

Mäklarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Exempel 85

Förmedling av arbete på vara
5 kap. 6 § 2 st. ML
5 kap. 8 § ML

Ett svenskt företag förmedlar ett uppdrag åt ett danskt företag. Det danska företaget ska galvanisera maskindelar. Galvaniseringen äger rum i Danmark.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet eftersom förmedlaren bedriver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 5 kap. 6 § 2 st. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Exempel 86

Förmedling av idrottsman
5 kap. 6 § 2 st. ML
5 kap. 8 § ML
5 kap. 11 § 5 p. ML

En svensk promotor förmedlar ett deltagande av en svensk idrottsman (proffs) i en tävling i Tyskland.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet eftersom förmedlaren bedriver sin verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 5 kap. 6 § 2 st. ML).

Förmedlarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Hade tävlingen ägt rum på plats utanför EG hade förmedlingstjänsten varit omsatt utomlands (5 kap. 11 § 5 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Exempel 87

Artistförmedling
5 kap. 6 § 2 st. ML
5 kap. 8 § ML
5 kap. 11 § 5 p. ML

En svensk agent förmedlar en svensk rockgrupps framträdande i USA.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom framträdandet sker i ett land utanför EG och är omsatt utanför EG enligt 5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 6 § ML (5 kap. 11 § 5 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

**Förmedling av
arbetskraft
5 kap. 7 § ML**

Exempel 88

Ett företag i Norge åtar sig att förmedla arbetskraft till ett bolag i Sverige. Företaget i Norge förmedlar såväl svensk som utländsk arbetskraft.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige, då förmedlaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta etableringsställe (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och ev. 37.

Exempel 89

**Förmedling av
transporthjälp-
medel 5 kap. 7 a §
1 p. ML
5 kap. 1 § 1 st. ML**

Ett svenskt företag förmedlar uthyrning av containrar åt ett tyskt företag. Det tyska företaget åberopar sitt VAT-nummer, när det ska faktureras för förmedlingstjänsten.

Eftersom det tyska företaget åberopat sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 90

**Auktion
5 kap. 7 a § 1 p.
ML
5 kap. 11 § 5 p. ML**

Ett företag håller auktioner i Sverige och förmedlar i annans namn med av olika personer inlämnade begagnade varor. Bland de som lämnat in varor finns även utländska personer (såväl näringsidkare som privatpersoner).

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 7 a § 1 p. ML) om inte

- uppdragsgivaren åberopar VAT-nr i annat EG-land (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML) eller
- den förmedlade varan levereras till plats utanför EG (5 kap. 11 § 5 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Angående auktion samt djurskinnsauktion i Danmark och Finland, se även avsnitt 10.6.2.18.

Exempel 91

**Varuförmedling
5 kap. 7 a § 2 p.
ML**

En dansk agent förmedlar åt svensk uppdragsgivare en klädkollektion. Den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer.

Eftersom den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige (5 kap. 7 a § 2 p. ML). Den svenske uppdragsgivaren ska därför redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 92

**Förmedling av
betal-TV-kanals
Abonnemang
5 kap. 11 § 5 p. ML**

Ett svenskt företag har i uppdrag att få hushåll i Sverige att ansluta sig till betal-TV. Uppdragsgivare är ett norskt företag. Det svenska företaget förmedlar avtalen i det norska företagens namn.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom den förmedlade tjänsten (betal-TV-kanalsabonnemang, jfr avsnitt 11.3.6) är omsatt utanför EG (5 kap. 11 § 5 p. ML).

Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

**Tjänst på fartyg
eller luftfartyg
5 kap. 11 § 1 p. ML**

Uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML.

Arbete som har utförts i Sverige på vara som utgör fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik samt tjänst som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses omsatt utomlands (5 kap. 11 § 1 p. ML).

Med uttrycket ”fartyg... i utrikes trafik” avses fartyg, dock ej sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämföras med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 10.3.3.

I många fall är dock tjänsterna undantagna från beskattning enligt 3 kap. 21 § 4, 5 och 6 p. ML. Se avsnitt 6.10 och 11.3.2.2.

**Uthyrning av
sjöcontainrar
5 kap. 11 § 1 p. ML**

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

I de fall uthyrda sjöcontainrar används ombord på fartyg i utrikes trafik bör uthyrningstjänsten omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML. Detta innebär att uthyrningstjänsten ska anses omsatt utomlands och moms ska därmed inte tas ut på omsättningen (RSV:s skrivelse dnr 8729-95/901).

Stödtjänst i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet
5 kap. 11 § 2 a p. ML

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utanför Sverige om de tillhandahålls från den som bedriver godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Kravet är att tjänsterna ska avse varor från eller till ett land utanför EG. Hamnverksamhet anses endast kunna bedrivas i en handelshamn. Som handelshamn anses sådan hamn eller del av hamn där man tar emot fartyg som går i yrkesmässig trafik. Till handelshamn räknas inte vad som utgör s.k. småbåtshamn och som är avsedd för fritidsfartyg eller fritidsbåtar.

Varutransport-tjänst
5 kap. 11 § 2 b p. ML

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan i avsnitt 11.3.2, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet. Så är fallet om

- transporttjänsten tillhandahålls en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG och
- transporttjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan till eller från tredje land.

Stödtjänst
5 kap. 11 § 2 b p. ML

Stödtjänsterna anses omsatta utom landet om de tillhandahålls åt en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varor 5 kap. 11 § 2 b p. ML.

Tjänst/reparation på vara
5 kap. 11 § 3 p. och 4 p. ML

Även om arbetet utförts i Sverige på vara som utgör lös egendom anses tjänsten omsatt utomlands om arbetet avser

- tjänst på vara, om varan förts in i Sverige endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet till en plats utanför EG (5 kap. 11 § 3 p. ML), eller
- reparation av vara åt en utländsk företagare inom eller utom EG, som inte är skattskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtagande som åvilar denne (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Förhandsbesked, RR-dom

5 kap. 11 § 3 p. ML har sin motsvarighet i artikel 15.3 i sjätte momsdirektivet. SRN har i förhandsbesked 1998-06-17, som fastställdes av RR i dom 2000-03-30, RÅ 2000 ref. 5, ansett att den svenska bestämmelsen inte till fullo överensstämmer med direktivet och att artikel 15.3 kan tillämpas direkt av svenska myndigheter, dvs. ha s.k. direkt effekt. Till stöd för sin uppfattning uttalade SRN följande:

”Bestämmelser om tillverkning på beställning av skattepliktig vara, vilken infördes till landet för tjänste-prestationen ifråga för att därefter återutföras ur landet av den som ombesörjt prestationen fanns tidigare i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML (jfr 11 § 1 jämfört med 10 § 1 GML:s ursprungliga

lydelse samt 2 a § tredje stycket 2 i dess lydelse enligt SFS 1979:1190). Dessa bestämmelser ingick i en reglering som innebar att export inte skulle belastas med mervärdesskatt. Bestämmelsen behandlade således import (införsel) av en vara för tjänsteprestationen varefter varan exporterades ut ur landet.

Bestämmelsen i GML överfördes i förevarande hänseende i sak oförändrad till 5 kap. 11 § 3 ML. Den nuvarande lydelsen erhöll bestämmelsen i SFS 1994:1798 efter en ändring genom tillägg av orden ”till en plats utanför EG”, detta som en anpassning inför ett eventuellt medlemskap i EU till det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilket begreppet import och export är förbehållna transaktioner till och från länder utanför EG. Regeln är även efter ändringen till sin karaktär en exportbestämmelse. Samtidigt med ändringen infördes i 2 kap. 1 a § ML en ny definition av begreppet import i ML. Därmed förstås att en vara förs in i Sverige från en plats utanför EG.

Av en jämförelse mellan nuvarande och närmast dessförinnan gällande lydelse av 5 kap. 11 § 3 ML följer så som import nu definieras att enligt den nuvarande lydelsen importledet inte behöver vara för handen för bestämmelsens tillämplighet. Av ordalydelsen följer att den är tillämplig även när varorna förts in för tjänsten från ett land inom EG för att efter arbetet exporteras. Däremot utesluter ordalydelsen som sagt att den tillämpas på tjänster på varor som anskaffats i Sverige.

Utgångspunkten vid bestämmelsens nuvarande utformning har varit en anpassning till EG:s regler. Artikel 15 i det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner. I 15.3 föreskrivs att från skatt ska undantas tillhandahållande av tjänster som består i arbete på lös egendom som förvärvats eller införts (eng.: ”acquired or imported”) för att arbetet ska utföras inom gemenskapen och som sedan skickas eller transporterats ut från gemenskapen av den som utfört arbetet eller av kunden, om denne inte är hemmahörande i landet, eller av någon annan för enderas räkning.

Bestämmelsen skiljer sig från den motsvarande svenska bestämmelsen bl.a. på så sätt att den inte bara avser arbeten på varor som importerats till gemenskapen utan också arbeten på varor som förvärvats inom denna. Att förvärvet enligt denna bestämmelse i direktivet också kan

ha gjorts i det land inom gemenskapen där arbetet utförs får – förutom av lydelsen – anses framgå av att bestämmelsen före avskaffandet av import- och exportbegreppen vid handel mellan länder inom gemenskapen gällde tjänster på lös egendom som förvärvats eller införts för att arbetet skulle utföras inom landet och som fördes ut ur landet (se bestämmelsens lydelse före ändringen genom artikel 1 (14) i direktivet 91/680/EEG).

Enligt artikel 189 i Fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen (Romfördraget) är ett direktiv bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat i vad avser det resultat som ska uppnås. Romfördraget är införlivat med svensk lagstiftning genom 4 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Direktiv ska enligt EG-domstolens praxis ges företräde framför däremot stridande nationella regler i det fall en avvikelse innebär att en direktivbestämmelse ger en enskild en rättighet och denna rättighet beskärs genom nationell lagstiftning (jfr t.ex. rättsfallen van Gend en Loos mål 26/62 och Costa mål 6/64). Om en direktivbestämmelse ger upphov till rättigheter för enskilda som kan åberopas inför nationella domstolar och myndigheter och om den är klar, precis och ovillkorlig har den denna s.k. direkta effekt. Detta gäller enligt EG-domstolens praxis även bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (se t.ex. Ursula Becker mot Finanzamt Munster-Innenstadt mål C 8/81).

Som framgår av vad som tidigare sagts råder inte full överensstämmelse mellan innehållet i 5 kap. 11 § 3 ML och denna bestämmelses motsvarighet i sjätte mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen är enligt nämndens mening till sitt innehåll klar och precis. Den är också ovillkorlig. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen, för det fall lydelsen av den svenska bestämmelsen, trots dess syfte, inte medger att behandla ifrågavarande tjänster som exporterade, ges företräde.”

Detta innebär, vid bedömning av den aktuella frågan, att B:s tjänster avseende tillverkning av utrustningen ska undantas från skatteplikt även till den del A förvärvat komponenterna till denna från svenska leverantörer.

Exempel 93

Betäckningstjänst

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, transporteras till Sverige för att bli betäckta. Hästarna kommer från Norge. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästarna, som utgör tjänst som avser vara, är omsatt utom landet, då hästarna är införda till Sverige endast för tjänsten på varan och där-efter förs ut ur landet till en plats utanför EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 22.

Se även avsnitt 11.3.3.

**Tjänst på fastighet
5 kap. 11 § 4 p. ML**

Även om en fastighet (varan) är belägen i Sverige anses en reparationstjänst som omsättning utom landet när tjänsten tillhandahålls en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen, om reparationen görs inom ramen för ett garantiåtagande (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Exempel 94

Garantireparation

Ett svenskt bolag utför en garantireparation på en tvättmaskin (byggnadstillbehör) i en villa i Sverige. En tysk försäljare har beställt tjänsten och ska betala fakturan.

Trots att arbetet sker på fastighet i Sverige är tjänsten omsatt utom landet, då detta är en garantireparation åt en utländsk företagare som inte är skattskyldig för omsättningen (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Upplåtelse av
trafik för bro eller
tunnel**

En tjänst i form av upplåtelse av trafik för bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land anses numera som en omsättning inom landet (prop. 1999/2000:58).