

## 10 Beskattningsland – varor

### 10.1 Allmänt om internationell handel med varor

#### 10.1.1 Inledning

Vid beskattning av internationell handel med varor är det viktigt att avgöra i vilket land en omsättning (transaktion) ska anses ha ägt rum. Enligt EG:s regler ska beskattning nämligen som huvudregel ske i det land i vilket en transaktion har ägt rum.

Det finns emellertid undantag från denna princip och det gäller vid handel med varor mellan EG-länder. Under vissa förutsättningar beskattas inte omsättningen av en vara utan det är i stället förvärvet av varan som utgör den s.k. beskattningsgrundande händelsen. En sådan transaktion är därför undantagen från skatteplikt i omsättningslandet och beskattas i stället som ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF) i det land där köparen är registrerad till moms eller i varans destinationsland.

#### Omsättnings- respektive beskattningsland

Ovanstående innebär att vid handel med varor är begreppen omsättningsland och beskattningsland inte alltid samma sak. En vara kan anses omsatt i ett EG-land (omsättningsland) men beskattas i ett annat EG-land på grund av bestämmelserna om GIF (beskattningsland).

#### Beskattningsland

I den svenska lagstiftningen finns regler om omsättningsland i 5 kap. ML. Som regel ska en omsättning som har ägt rum i Sverige enligt reglerna i detta kapitel också beskattas i Sverige. Det innebär motsatsvis att om omsättningen inte har ägt rum i Sverige så är det inte möjligt att beskatta transaktionen i Sverige. Från principen om beskattning i omsättningslandet finns följande undantag.

- Även om en vara eller tjänst är omsatt i Sverige enligt 5 kap. ML så kan omsättningen vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Förutom de allmänna undantagen i 3 kap. finns speciella undantag som avser omsättning till andra EG-länder. Hit hör t.ex. sådana transaktioner som är omsatta i Sverige men som undantas från beskatt-

ning i Sverige på grund av att de ska beskattas i destinationslandet som ett GIF.

- Även om en vara inte är omsatt i Sverige enligt reglerna i 5 kap. ML så ska beskattning ske i Sverige om inköpet eller överföringen av varan till Sverige utgör ett GIF enligt 2 a kap. ML. Även vid GIF kan det dock föreligga undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML.

**Destinationsprincipen**

Vid export, dvs. försäljning av varor som levereras till länder utanför EG, är den så kallade destinationsprincipen tillämplig. Det innebär att försäljningen sker utan moms i det land inom EG från vilket varorna transporteras samtidigt som importen av varorna beskattas i mottagarlandet.

Även vid handel mellan EG-länder är destinationsprincipen tillämplig i stor utsträckning. Någon importbeskattning sker dock inte. I stället tillämpas ett system där omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land från vilket varorna transporteras samtidigt som beskattning av köparens förvärv sker i mottagarlandet genom att köparen gör ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). Bestämmelserna baseras på den s.k. övergångsordningen. Denna ordning var avsedd att gälla t.o.m. utgången av år 1996, i avvaktan på utarbetandet av ett permanent momssystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. Det innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla.

**Ursprungsprincipen**

Destinationsprincipen tillämpas dock inte full ut. I vissa fall sker beskattning enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EG-länder, dvs. beskattning sker i det land där säljaren finns. Det gäller bl.a. varor som förs hem av resenärer och oftast även när det är fråga om mindre varuförsändelser till privatpersoner och andra icke skattskyldiga förutsatt att det inte är fråga om nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor.

**Beskattningsgrundande händelse**

För att uppnå beskattningsresultat i linje med ovan nämnda principer gäller vid EG-handel att fastställa vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan vara antingen säljarens omsättning eller köparens förvärv. Ett förvärv hos en person kan i princip sägas vara en spegelbild av en annan persons omsättning. Det är också nödvändigt att känna till vad som är omsättningsland vid en affärshändelse. Om omsättningen utgör den beskattningsbara händelsen kan beskattning ske endast i det land där omsättningen ägt rum (omsättningslandet).

Om den beskattningsbara händelsen utgörs av omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt till undvikande av dubbelbeskattning. I ML finns stadgande om sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.

**Vinstmarginal-  
beskattade varor**

EG-varuförsäljning och gemenskapsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i avsnitt 34.6.

**10.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner**

**EG:s moms-  
område**

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens momsområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör momsområdet. Se avsnitt 1 samt bilaga 2.

**Luft-/havs-  
territorium**

Varje medlemsland har fastställt vad som utgör det landets havs- respektive luftterritorium. De regler som allmänt gäller för sjö- och luftterritorium gäller även skatterättsligt vid tolkningen enligt sjätte direktivet. För Sveriges del definieras svenskt territorialvatten i lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium (se särskilt 4 §). Det finns ingen motsvarande lagstiftning som definierar svenskt luftterritorium. Enligt Skatteverkets uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svensk mark- och sjöterritorium.

**Definition av  
export, införsel  
och import**

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EG-land eller utanför EG. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EG, dvs. i eller till tredje land utgör enligt 1 kap. 10 § ML export, förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

Med införsel ska förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land inom eller utom EG.

Med import ska förstås införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML).

**10.1.3 Elektronisk handel**

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som omsätts är en vara eller en tjänst. Nedan följer en beskrivning av vad som vid elektronisk handel anses utgöra vara respektive tjänst.

Vid elektronisk handel kan en beställning över elektroniska nät resultera 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 traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

**Leverans on-line,  
alltid tjänst**

Enligt 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Detsamma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras ”on-line” är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst.

Försäljning eller uthyrning av publikationer, bilder, CD-skivor och videofilmer på datadiskett, CD-ROM-skiva eller videokassett är enligt praxis att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet on-line är det i stället fråga om en tjänst. Exempel härpå är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Se även RSV:s skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. Omsättningsland för dessa tjänster bestäms normalt utifrån 5 kap. 7 § ML (se avsnitt 11.3.5).

När det gäller ADB-program skiljer man mellan standardprogram och skräddarsydda program.

Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet on-line är det fråga om omsättning av en tjänst (se avsnitt 11.3.5).

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet

presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan post-orderhandel”. PM:an 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 privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

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

#### **10.1.4 Metod att läsa bestämmelserna**

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om man i ett enskilt fall inte i förväg är säker på vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen m.m. är det viktigt att gå systematiskt tillväga för att komma fram till vilka bestämmelser som ska tillämpas för att rätt beskattningsresultat ska uppnås.

#### **Börja med omsättningsland**

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Om omsättningen har skett i Sverige enligt 5 kap. ML kan det därefter vara lämpligt att undersöka om något av undantagen i 3 kap. ML tillämpligt, t.ex. de undantag som avser omsättning av varor som transporteras till andra EG-länder. Om omsättningen däremot inte har skett i Sverige gäller det att undersöka om beskattning ändå ska ske i Sverige på grund av att bestämmelserna om beskattning av GIF enligt 2 a kap. ML är tillämpliga. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.

#### **10.1.5 Disposition av avsnitt 10**

Den fortsatta genomgången av bestämmelserna om beskattningsland vid handel med varor kommer att ske i följande ordning.

- Omsättningsland, avsnitt 10.2.
- Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land. avsnitt 10.3.
- Beskattning av varor omsatta i andra EG-länder – GIF, avsnitt 10.4.
- Trepårtshandel in om EG, avsnitt 10.5.
- Handel med fler än tre parter inom EG. avsnitt 10.6.
- Export, avsnitt 10.7.
- Import, avsnitt 10.8.
- Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående moms, avsnitt 10.9.
- Exempel, avsnitt 10.10.

**Lagrings-  
förfaranden**

Vad gäller de särskilda bestämmelserna avseende lagringsförfarande i 9 c kap. ML hänvisas till avsnitt 38.

## **10.2 Omsättningsland**

### **10.2.1 Inledning**

Av 1 kap. 1 § ML framgår att moms ska betalas till staten vid omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Detta gäller under förutsättning att omsättningen är den beskattningsgrundande händelsen. Om däremot förvärvet är den beskattningsgrundande händelsen ska beskattning under vissa förutsättningar ske i Sverige trots att omsättningen har skett utomlands, se avsnitt 10.4 om GIF. Moms ska dessutom betalas vid sådan import till landet som är skattepliktig, se avsnitt 10.8.

**Omsättning**

Med omsättning enligt ML förstås bl.a. att äganderätten till en vara övergår till någon annan mot ersättning (2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML). Det innebär att leveransbegreppet saknar självständig betydelse för frågan om en omsättning har ägt rum. För bedömning av när någon kan anses ha möjlighet att förfoga över egendomen, som om han vore ägare, kan dock eventuellt viss ledning hämtas från leveransvillkoren, t.ex. INCOTERMS, se bilaga 11. När det är fråga om varuförsäljningar som svarar mot gemenskapsinterna förvärv gjorda av köpare i andra EG-länder (tvåparts- eller trepartshandel) saknar i princip leveransvillkoren relevans för annat än fråga om det föreligger ett transportköp eller ett hämtningsköp.

Överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land, dvs. förflyttning av varor utan att äganderätten övergår, likställs under vissa förutsättningar med omsättning (2 kap. 1 § 2 st. ML).

Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 7.

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av varor finns i 5 kap. 1–3 §§ samt i 9 § ML.

**Omsättning inom landet**

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige.

**Omsättning utomlands**

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b–2 d, eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML omsatt utomlands. Till detta resultat kan man också komma med de särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 9 §§ ML. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige. I 9 § finns bestämmelser om i vilka fallen omsättning som anses som en omsättning inom landet enligt 2, 2 b–2 d och 3 §§ ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning utomlands enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EG-länder och utanför EG. En omsättning som sker eller anses ske utanför EG betecknas enligt 1 kap. 10 § ML som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige. Omsättning i eller till ett annat EG-land är omsättning utomlands, men inte export. Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EG-land eller utom EG har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående moms för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se avsnitten 10.9 och 16.5–16.7.

**Faktorer av betydelse vid bedömning av omsättningsland**

Endast i undantagsfall har köparens status av svensk eller utlänning avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas och transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtning av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje försäljningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EG kan således inte anses som export. (Se vidare angående export i avsnitt 10.7).

**I vissa fall beskattas förvärvet** Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att moms ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om GIF kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EG-land där köparen är registrerad till moms (där denne innehar s.k. VAT-nummer). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet.

**Förskott** Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med moms. Detsamma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EG-land. Se vidare avsnitt 10.3 angående undantaget i 3 kap. 30 a ML.

## **10.2.2 Varor som ska transporteras till köparen**

### **10.2.2.1 Huvudregel**

**Huvudregel** En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

**Transport påbörjas här**

- varan fysiskt finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a § eller av 5 kap. 9 § ML.

**Sjätte direktivet** Motsvarigheten till 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML finns i första meningen i artikel 8.1 a i sjätte direktivet.

**Undantag när säljaren beskattas i destinationslandet**

Av 5 kap. 2 a § ML framgår att omsättningen inte har skett i Sverige om säljaren är registrerad till moms för omsättning av varan i ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i det andra EG-landet med beskattning av säljaren i destinationslandet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 a § ML. Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EG-land kan uppkomma i vissa fall bl.a. vid s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EG-land (se även under avsnitt 10.2.2.4).

**Export m.m.**

Av 5 kap. 9 § ML framgår att omsättning av en vara där transporten av varan påbörjas inom landet men går till ett annat land än ett EG-land under vissa förutsättningar kan anses som omsatt utomlands genom export (se vidare avsnitt 10.8). I 5 kap. 9 § ML finns det också bestämmelser som innebär att varor i andra fall än då de ska transporteras till en plats utanför EG kan anses omsatta utomlands (se avsnitt 10.7).

Vid bedömning av omsättningsland enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML spelar det ingen roll vem som står för transporten av varan. Det kan vara säljaren, köparen eller någon annan. Med



**Undantag från skatteplikt**

”någon annan” avses t.ex. speditör eller annan självständig fraktförare som anlitas av säljaren eller köparen.

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige.

Observera dock att en vara som är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML kan vara undantagen från skatteplikt om förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda, t.ex. i fall då förvärvet av varan beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i destinationslandet (se vidare avsnitt 10.3). Även övriga undantag i 3 kap. ML kan bli tillämpliga, t.ex. undantaget för fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 § ML.

Vad gäller omsättningsland för varor som inte ska transporteras till köparen, se avsnitt 10.2.3.

Det finns vissa undantag från principen att omsättning av varor bestäms med utgångspunkt från den plats där transporten till köparen påbörjas. Det gäller monteringsleveranser (se avsnitt 10.2.2.2), import för omsättning (se avsnitt 10.2.2.3) samt distansförsäljning (se avsnitt 10.2.2.4).

**10.2.2.2 Monteringsleveranser**

**5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML**

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML är en vara omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan enligt avtalet mellan säljare och köpare ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas i sådant fall som en varuomsättning i Sverige. Denna regel har avseende på bl.a. leveranser av vissa maskiner och industrianläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet. Bestämmelsen gäller oavsett om transporten av varan har påbörjats inom eller utanför EG (se prop. 1994/1995:57 s. 176).

**Sjätte direktivet**

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML motsvaras av andra meningen i artikel 8.1 a i sjätte direktivet.

**Vara eller tjänst?**

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).

**Byggtjänster**

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparations-tjänster 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 11.3.1 och 11.3.3. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

**Omvänd skatt-skyldighet**

En förvärvare av monteringsleveranser som är moms-registrerad i Sverige är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om säljaren är en utländsk företagare som inte har begärt hos Skatteverket att få vara skattskyldig.

**Överföring**

Själva överföringen av varan till Sverige är vid monterings-leverans inte en sådan överföring för vilken den utländske säljaren ska förvärvsbeskattas (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML). Frågor rörande montering/installationsarbeten behandlas även i avsnitten 11.3.1 och 11.3.3.

**Omsättning utomlands**

När en svensk näringsidkare säljer en vara till ett annat EG-land och varan ska levereras där efter montering eller installation, är tillhandahållandet normalt inte att betrakta som en omsättning i Sverige. Om det EG-land där monteringen eller installationen utförs har regler motsvarande de som finns i ML är omsättningen gjord i det andra landet och säljaren kan bli skyldig att registreras till moms där.

**Exempel**

Exempel avseende monteringsleveranser finns i avsnitt 10.10.2.3 (exempel 16 a, 16 b och 17).

**10.2.2.3 Import av vara för omsättning**

**5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importerats till landet från en plats utanför EG av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas.

**Sjätte direktivet**

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML motsvaras av artikel 8.2 i sjätte direktivet.

**Säljaren är importör**

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk företagare och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för moms som erlagts vid importen. Om köparen vid omvänd skattskyldighet är skattskyldig för omsättningen inom landet tillförsäkras säljare som är utländsk företagare härigenom en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om omsättning efter import görs till annat EG-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML undantas importen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående moms. Denne kan registrera sig med ombud enligt 6 § SBF.

**Köparen är importör**

I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en företagare i ett annat EG-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett GIF. Överföringen till det andra EG-landet anses som en omsättning inom landet, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML och genom momsregistrering, som kan ske med sådant ombud som avses i 6 § SBF även få återbetalning av annan ingående moms i samband med importen. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EG-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i deklaration och KVR. Återbetalningsrätten för utländska företagare behandlas närmare under avsnitt 40.7.

**Exempel**

Exempel avseende import finns i avsnitt 10.10.3.2 (exempel 37 a–c).

**10.2.2.4 Distansförsäljning**

**Distansförsäljning till Sverige**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML omsatt inom landet om varan är en annan vara än ett nytt transportmedel och transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML när någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

1. Varan är en punktskattepliktig vara, t.ex. cigaretter.
2. Värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet exklusive eventuellt värde av punktskattepliktiga varor har överstigit 320 000 kr under det löpande eller föregående

kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som innebär att säljaren ändå ska vara skattskyldig för omsättningen inom landet, se 5 kap. 2 § 3 st. ML.

Dessa regler avser s.k. distansförsäljning av varor t.ex. postorderhandel, Internethandel och teleshopping till köpare i Sverige som inte är skattskyldiga för GIF, t.ex. privatpersoner.

<b>Sjätte direktivet</b>	Bestämmelsen om distansförsäljning i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML finns i artikel 28 b B i sjätte direktivet.
<b>Vinstmarginalbeskattade varor</b>	5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML är inte tillämplig i de fall en vara i ett annat EG-land beskattats enligt det landets regler om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, se 9 a kap. 18 § 2 st. ML. En närmare beskrivning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattade varor finns i avsnitt 34.
<b>Transport av säljaren</b>	En förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att varorna transporteras från ett annat EG-land till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Distansförsäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning. KR i Stockholm har i en dom 2003-12-23 i mål nr 7582-01 tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland för leverans genom ett svenskt företag. Reglerna om distansförsäljning är till för att tillförsäkra destinationslandet beskattningsrätten i avsedda fall.
<b>Nya transportmedel</b>	Nya transportmedel omfattas inte av bestämmelserna om distansförsäljning. Beskattning av sådana ska alltid ske i Sverige genom GIF, se 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML).
<b>Punktskattepliktiga varor</b>	För punktskattepliktiga varor gäller att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet. En förutsättning är dock att köparen inte gör ett GIF i Sverige vilket innebär att bestämmelsen endast är tillämplig då en privatperson är köpare (jämför 2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML).
<b>Andra varor Omsättnings- tröskel</b>	För andra varor än punktskattepliktiga varor (utom nya transportmedel) gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits på angivna sätt anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa moms på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EG-landet.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelserna är att köparen inte gör ett GIF i Sverige. Bestämmelsen är således tillämplig då köparen är

- en privatperson, eller
- en näringsidkare utan avdrags- eller återbetalningsrätt respektive en juridisk person som inte är näringsidkare under förutsättning att den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr inte har överskridits eller att s.k. frivilligt inträde inte har skett, se avsnitt 10.4.2.

Som framgår ovan är omsättningströskeln i Sverige vid distansförsäljning 320 000 kr. Varje medlemsland har fastställt en omsättningströskel som när den överskrids innebär att distansförsäljaren är skyldig att registrera sig till moms i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet momsintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige.

#### **Frivilligt inträde**

En utländsk säljare som bedriver distansförsäljning till kunder i Sverige kan ansöka om att skattemyndigheterna i dennes hemland ska avstå beskattningsrätten frivilligt. Om så är fallet anses omsättningen även vid underskridande av tröskelvärde ha skett i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML. En svensk säljare har motsvarande möjlighet att ansöka om att Sverige ska avstå beskattningsrätten vid distansförsäljning till andra EG-länder. Omsättning vid distansförsäljning ska då anses som omsättning i ett annat EG-land där han är registrerad som skattskyldig även om i det landet gällande tröskelvärde inte har överskridits.

#### **Frigräns**

Bestämmelsen om omsättningströskel ska tolkas så att det föreligger en frigräns fram till, men inte t.o.m. den omsättning varmed gränsvärdet överskrids. Denna och därefter följande omsättningar under kalenderåret och det närmast följande året ska anses ha gjorts i Sverige. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4.

#### *Exempel*

Har 80 omsättningar gjorts till ett sammanlagt värde av 318 000 kr och görs därefter en omsättning för 4 000 kr ska denna, varmed tröskeln överskrids och påföljande

omsättningar under året och för nästa kalenderår anses gjorda i Sverige.

- Genomsyn** RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel. I PM:an behandlas bl.a. genomsyn vid bedömning av om transport sker av säljaren eller för dennes räkning. PM:an behandlar även genomsyn vid tillämpning av omsättningströskeln på 320 000 kr. Bedömningen har skett med utgångspunkt i EG-domstolens avgöranden i 170/83, Hydrotherm och C-296/95, Man in Black, se avsnitt 4.2 och 3.1 i PM:an.
- Distansförsäljning från Sverige** Vid distansförsäljning ska inte svensk moms tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EG-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EG-landet, se 5 kap. 2 a § ML.
- Dokumentationskrav** Innan Skatteverket godtar att en varuomsättning inte längre ska anses gjord i Sverige (på grund av antingen att omsättningströskeln uppnåtts i ett annat EG-land eller ett s.k. frivilligt inträde) ska Skatteverket inhämta skriftlig uppgift härom (kopia av registreringsbevis eller liknande) från behörig myndighet i det andra EG-landet.
- Om säljaren inte är registrerad för omsättning i det andra EG-landet, ska svensk moms tas ut.
- Överföringen anses inte som GIF** När omsättningen är gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 och 4 p. ML anses överföringen av varorna hit från ett annat EG-land inte som ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).
- En tablå över de tröskelvärden som tillämpas av olika EG-länder finns i bilaga 5.
- Exempel** I avsnitt 10.10.2.4 finns exempel avseende distansförsäljning (exempel 18 och 19).
- 10.2.3 Varor som inte transporteras till köparen**
- Hämtningsköp 5 kap. 3 § ML** En vara som enligt avtalet inte ska transporteras till köparen är omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen under förutsättning att något annat inte gäller enligt 5 kap. 2, 2 a–2 d eller 9 §§ ML.
- Sjätte direktivet** Bestämmelsen i 5 kap. 3 § ML motsvaras av artikel 8.1 b i sjätte direktivet.
- Bestämmelsen avser bl.a. vanliga hämtningsköp i en butik eller från en säljares lager. Det kan dock noteras att även varor som

hämtas av en kund för att transporteras ut ur landet kan omfattas av undantaget i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt 10.3.

**10.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder**

<b>5 kap. 2 b § ML</b>	I 5 kap. 2 b § ML stadgas att om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av passagerartransport mellan EG-länder, ska varan anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen inom Sverige. Med del av passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.
<b>Sjätte direktivet</b>	Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML motsvaras av artikel 8.1 c i sjätte direktivet.
<b>Avreseort</b>	Med avreseorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EG.
<b>Ankomstort</b>	Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare som gått ombord inom EG stiger av, oberoende av om någon del av transporten skett utanför EG. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdes-skattkommitté, 1998 punkten 10.
<b>Tur - returresa</b>	Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående moms regleras helt i det land där varorna förts ombord.  Ovannämnda bestämmelser gäller dock enbart försäljning av varor, dvs. bestämmelsen omfattar inte serveringstjänster som tillhandahålls ombord.
<b>Omsättning på internationellt vatten/tredjehands sjöterritorium</b>	RR ansåg 1999-06-21, RÅ 1999 not. 158, i likhet med SRN, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EG-land utan uppehåll utanför EG ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på tredje lands sjöterritorium saknade enligt SRN betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EG.
<b>Förbeställning av vara i samband med flygresor</b>	RR fastställde 2000-01-31, RÅ 2000 not. 11, ett förhandsbesked vad gällde konsekvenserna i momshänseende av det s.k. hattracksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Köparen beställer varorna i Sverige före avresan och varorna förvaras under färden i flygplanets lastutrymme. Överlämnande och godkännande av varorna och betalningen för dem sker först sedan köparen har lämnat flygplanet på destinationsorten. Bolaget kommer att vara registrerat för moms i destinationslandet, som är ett annat EG-land. Nämnden gjorde därefter följande bedömning; ”Det tilltänkta förfarandet innebär inte att varorna omsätts på luftfartyg enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML. Mot bakgrund av vad som upplysts i ärendet om innebörden av förfarandet och under de ovan angivna förutsättningarna är enligt nämndens mening emellertid inte huvudregeln i 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte ska anses omsätta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet”.

RR har 2002-07-02 i RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2002 not. 108 fastställt förhandsbesked i två ärenden 2000-11-09 där SRN ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpackade, plomberade varupåsar att tas med av flygpassagerare vid avstigning utgjorde omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 b § ML. Om påsarna lämnades ut på marken efter framkomsten ansågs det ej vara någon omsättning inom landet.

**Fartyg/luftfartyg:  
Konsumtion  
ombord**

Om en passagerartransport mellan EG-länder utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML), se avsnitt 10.7.3.

**I andra fall än i  
5 kap. 2 b § ML**

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML aldrig anses som omsättning inom landet. Hit hör t.ex. serveringstjänster. Se vidare avsnitt 10.7.3.

**Exempel**

Se även exempel 20 i avsnitt 10.10.2.5.

**10.2.5 Gas och el**

**Omsättning  
av varor**

Gas och el är varor enligt definitionen i 1 kap. 6 § ML. Gasens och elens särskilda egenskaper och det sätt på vilket handeln med sådana varor går till har gjort det svårt att bestämma i vilket land beskattning ska ske. Genom rådets direktiv 2003/92/EG har bestämmelserna om omsättningsland vid försäljning av gas och el ändrats. Bestämmelserna gäller från den 1 januari 2005 och vad gäller omsättningsland har dessa införts i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.



**Försäljning till skattskyldig återförsäljare**

Enligt 5 kap. 2 c § 1 st. ML ska omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en skattskyldig återförsäljare anses som en omsättning inom landet, om återförsäljare har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige. Om den skattskyldige återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe så har omsättningen skett i Sverige om han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

I 5 kap. 2 c § 2 st. ML definieras en skattskyldig återförsäljare som en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas och el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar. Att den huvudsakliga verksamheten ska bestå i att sälja sådana varor vidare innebär att man ska titta på hur näringsidkaren huvudsakligen och i allmänhet använder gas och el i sin verksamhet. Bedömningen ska inte göras utifrån enskilda förvärv. En näringsidkare som endast gör tillfälliga inköp och försäljningar av gas och el ska således inte anses som en skattskyldig återförsäljare.

**Försäljning till slutkonsument**

I 5 kap. 2 d § ML regleras omsättningsland då försäljning sker till slutkonsument. Av bestämmelsen framgår att omsättningen har skett i Sverige om köparens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Med ”egentlig användning och förbrukning” får avses faktisk förbrukning i motsats till vidareförsäljning. Av punkt 4 i förordet till direktiv 2003/92/EG framgår att kundens egentliga användning och förbrukning normalt äger rum på den plats där dennes mätare är belägen. Bestämmelsen gäller för alla typer av slutkonsumenter, såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga köpare (t.ex. privatpersoner).

**Sjätte direktivet**

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML motsvaras av artiklarna 8.1 d och 8.1 e i sjätte direktivet.

**Försäljning av överskottsel**

Det förekommer att andra personer än skattskyldiga återförsäljare vidareförsäljer gas eller el som köpts, t.ex. företag med energikrävande verksamhet som vidareförsäljer överskott av energi. Gas eller el som köps, men som inte faktiskt konsumeras av köparen ska beskattas i det land där köparen är etablerad, dvs. beskattningsland regleras på samma sätt som för en återförsäljares köp av gas eller el (5 kap. 2 d § ML). För en köpare som både förbrukar och vidareförsäljer gas eller el kan det därför vara nödvändigt att göra en uppdelning så att den del av varan som faktiskt förbrukas beskattas i ett

land medan den del av varan som köparen använder för återförsäljning beskattas i ett annat land. Följande exempel är hämtat från prop. 2004/05:15, s. 66.

*Exempel*

Ett avtal träffas i början av ett år mellan ett svenskt industriföretag och ett danskt företag om att det danska företaget under året ska leverera en viss kvantitet el till det svenska företaget. Vid årets slut återstår 100 enheter el att leverera. Det svenska företaget förbrukar 50 av dessa vid sin anläggning i Tyskland och 10 i Sverige. I stället för att förbruka de 40 återstående enheterna el säljer det svenska företaget dessa vidare till en annan köpare. Omsättningen av 50 enheter el ska beskattas i Tyskland eftersom förbrukningen sker där (artikel 8.1 e i sjätte direktivet). Omsättningen av de 10 enheter el som förbrukas i Sverige ska anses som en omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 d § första meningen ML och följaktligen beskattas här. Omsättningen av de 40 enheterna el till det svenska företaget som inte faktiskt förbrukas ska också anses som en omsättning inom landet (5 kap. 2 d § andra meningen ML). Beskattning ska således ske i Sverige även beträffande den delen. När det gäller det svenska företags efterföljande omsättning av dessa 40 enheter får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas huruvida den omsättningen ska anses som en omsättning inom landet.

**Import av gas och el**

De nya bestämmelserna 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML omfattar omsättningar av gas eller el från säljare etablerade både inom EG och i tredje land. För att undvika dubbelbeskattning i form av skatt både för omsättningen inom landet och för själva importen har ett undantag från skatteplikt införts för importen genom ett tillägg till 3 kap. 30 § ML, se avsnitt 10.8.3.

**Beskattningsprinciper**

De nya reglerna innebär att vid bestämmande av i vilket land omsättningen ska beskattas ska hänsyn inte tas till fysiska flöden av gas och el.

**Gas i behållare**

Bestämmelserna avser leveranser av gas genom distributions-system för naturgas eller av el. Det innebär att gas som levereras i behållare inte omfattas av bestämmelserna. Vid omsättning av sådan gas får i stället de allmänna reglerna om beskattningsland vid omsättning av varor tillämpas.

**Finansiella instrument**

Bestämmelserna avser vidare endast omsättning av gas och el i fysisk form. Handel med finansiella instrument i gas och el, som äger rum på de finansiella marknaderna berörs inte av bestämmelserna.

**Omvänd skattskyldighet**

Av 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML framgår att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid förvärv av gas och el enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML i det fall köparen är registrerad till moms i Sverige och säljaren är en utländsk företagare. Tillämpning av omvänd skattskyldighet är obligatorisk, dvs. säljaren kan inte välja att vara skattskyldig för omsättningen i Sverige.

Omvänd skattskyldighet ska tillämpas oavsett om säljaren är en skattskyldig återförsäljare eller en slutkonsument som säljare överskottsel. Syftet är att förenkla för säljaren så att denne inte behöver undersöka om köparen är en skattskyldig återförsäljare eller en konsument. Det räcker för säljarens bedömning av beskattningskonsekvenserna att köparen är registrerad till moms.

**Ej GIF**

Vid förvärv av gas och el från ett annat EG-land gör en svensk momsregistrerad förvärvare inget GIF i Sverige. Det beror på att omsättningen enligt 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML har skett inom landet. Förutsättningen för GIF enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML är därmed inte uppfylld. Sådan beskattning förutsätter nämligen att omsättningen inte är gjord inom landet. Se vidare avsnitt 10.4.2 vad gäller GIF vid förvärv av varor från andra EG-länder.

**10.2.6 Export**

I 5 kap. 1 § 3 st. samt i 9 § ML finns särskilda bestämmelser som avser omsättning utomlands. Sådan omsättning utomlands hänförs till omsättning utanför EG (export). Dessa bestämmelser beskrivs närmare i avsnitt 10.7.

**10.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land**

**10.3.1 Inledning**

I fråga om leverans av varor från Sverige till köpare i andra EG-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML och eventuell tillämpning av regler om monteringsleveranser i destinationslandet att en vara som avhämtas av köparen eller transporteras av säljaren eller

**Undantag från skatteplikt vid leverans till annat EG-land**

köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsatt i Sverige.

I vissa fall är emellertid köparens förvärv och inte säljarens omsättning den beskattningsgrundande händelsen. För att undvika dubbelbeskattning vid sådana GIF som köparen gör i ett annat EG-land är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. Av detta lagrum framgår att från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

- köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till moms för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, eller
- varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt ovan från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till moms.

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat eller internationell organisation (se avsnitt 10.3.5 och 39).

**Svensk moms tas ut**

Om försäljning sker med leverans från Sverige till ett annat EG-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren i ett annat EG-land eller enligt reglerna om distansförsäljning (se avsnitt 10.2.2.4), sker omsättningen i Sverige och svensk moms ska tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,
- näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (i vissa EG-länder föreligger skattskyldighet först när omsättningen överstiger ett visst belopp i enlighet med artikel 24 i sjätte direktivet),
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvströskeln inte överstigs, eller
- privatperson.

Privatpersoner hemmahörande i annat EG-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Vid försäljning som avses ovan är inte förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML för skattefrihet uppfyllda. Att omsättningen är gjord i Sverige framgår av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Vid försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas dock omsättningen i vissa fall från skatteplikt.

### **3 kap. 30 a § ML**

Undantaget i 3 kap. 30 a § ML behandlas närmare enligt följande:

- Köparen är registrerad till moms i annat EG-land, avsnitt 10.3.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.3.3.
- Nya transportmedel, avsnitt 10.3.4.
- Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land, avsnitt 10.3.5.
- Varor avsedda för väpnade styrkor, avsnitt 10.3.6.
- Överföring av varor från Sverige till annat EG-land, avsnitt 10.3.7.
- Dokumentationskrav, avsnitt 10.3.8.

#### **10.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land**

### **Transport från Sverige**

Om en näringsidkare i Sverige omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, om köparen är momsregistrerad i ett annat EG-land än Sverige. Köparen ska då beskattas för GIF i det andra EG-landet. Det är således förvärvet och inte omsättningen som är den beskattningsgrundande händelsen. Detta gäller oavsett vilket slag av vara det gäller. Några beloppsgränser finns inte i dessa fall utan även mindre försäljningar ska ske utan svensk moms.

För att undantaget ska vara tillämpligt så ska således två förutsättningar vara uppfyllda nämligen

	<ol style="list-style-type: none"><li>1. varan ska transporteras från Sverige till ett annat EG-land, och</li><li>2. köparen ska vara registrerad till moms i ett annat EG-land och åberopa sitt s.k. VAT-nummer.</li></ol>
<b>Sjätte direktivet</b>	Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML motsvaras av artikel 28c A a i sjätte direktivet.
<b>Vinstmarginalbeskattade varor</b>	Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. ML gäller dock inte vid omsättning av begagnade varor som beskattas enligt systemet för vinstmarginalbeskattade varor (9 a kap. 18 § 1 st. ML), se vidare avsnitt 34 angående bestämmelserna om marginalbeskattning av varor.
<b>Avhämtningsköp</b>	<p>Undantaget är tillämpligt oavsett vem som är ansvarig för transporten, köparen eller säljaren. Det innebär att även avhämtningsköp kan undantas från skatteplikt om varan därefter transporteras ut ur landet. För att omsättningen i Sverige mellan momsregistrerade parter ska vara undantagen från skatteplikt krävs således inte att det av avtalet mellan parterna ska framgå att varan ska transporteras till ett annat EG-land. Situationen kan vara den att den utländske köparen (ej privatperson) förvärvar en vara i Sverige och tar hand om den här för att transportera eller låta transportera den till ett annat EG-land. Se dock vad som sägs i avsnitt 10.3.8 om dokumentationskrav för att styrka att varorna har lämnat landet.</p> <p>Kravet att en gränsöverskridande transport har skett är uppfyllt även i de fall som varan transporteras till ett annat land än det som utfärdat köparens VAT-nummer (jämför avsnitt 10.4.2.6 avseende den s.k. reservregeln).</p>
<b>Leverans till en plats i Sverige</b>	I det fall köparen finns i ett annat EG-land än Sverige men leveransen sker till en plats i Sverige ska svensk moms tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EG-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport. Om den utländske köparen vidare-säljer varan i Sverige ska han registreras till moms här.
<b>Transport efter bearbetning</b>	SRN har i ett förhandsbesked 2004-02-09 bedömt att undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är uppfyllt även då en vara innan den transporteras ut ur landet genomgår viss bearbetning i Sverige på uppdrag av köparen. Förhandsbeskedet gällde kartonger som innan de transporterades ut ur landet fick tryck applicerat. SRN gjorde bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML var tillämpligt då det från början var parternas avsikt att kartongen skulle transporteras till

kunden, dvs. till ett annat EG-land, och att så skulle ske så snart tryckeriarbetena var utförda. Köparen skulle också tillställa säljaren gängse dokumentation att så hade skett.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, gjort bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt även om varan genom bearbetning ändrar karaktär innan den lämnar landet, t.ex. från tyg till kostymer.

En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur landet. I detta krav ingår att säljaren måste kunna visa att det är de sålda varorna som efter bearbetning transporterats ut ur landet, dvs. det ska vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som lämnar landet. Se vidare angående dokumentationskrav i avsnitt 10.3.8.

**Tidsram för transport**

Av 3 kap. 30 a § ML framgår inte någon tidsram inom vilket varan måste lämna landet för att undantaget ska vara tillämpligt. Mot bakgrund av att bestämmelsen införts för att upprätthålla destinationsprincipen vid varuhandel inom EG, dvs. att beskattning ska ske i det land där varan konsumeras, så anser Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion av varan påbörjas i Sverige. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att konsumtion av varan har påbörjats.

**Transport till tredje land**

Om köparen visserligen finns inom EG men varan transporteras från Sverige till tredje land ska inte svensk moms tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export. Även om köparen finns i ett annat EG-land men varan transporteras från tredje land till ett annat EG-land än Sverige ska den svenske säljaren betrakta affärshändelsen som export. Angående bestämmelserna vid export, se avsnitt 10.3.8.

**Transport via tredje land**

Om köparen finns i ett annat EG-land än Sverige och varan sänds till det landet via tredje land kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk moms enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via tredje land endast är föranledd av t.ex. transporttekniska skäl. Om en enda frakthandling föreligger utgör det en omständighet som tyder på ett sådant förhållande. Normalt sker i dessa fall transitering av varan så att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara. Om däremot varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i tredje land, och/eller den ursprungliga transporten avbryts,

	<p>varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export.</p>
<b>Passiv förädling</b>	<p>Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett GIF. Se definition av passiv förädling under ”förädling” i avsnitt 1 Definitioner och begrepp.</p>
<b>Transport via annat EG-land</b>	<p>En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EG-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i ”mellanlandet” innan den förs in i ett annat EG-land. Det är således inte något krav för svensk momsfrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.</p>
<b>Köpare från tredje land</b>	<p>Finns köparen inte inom EG utan i tredje land men varan levereras från Sverige till ett EG-land, ska svensk moms tas ut om köparen inte är momsregistrerad i ett annat EG-land. Det är då inte fråga om export utan omsättningen i Sverige är den beskattningsgrundande händelsen. Ska den utländske köparen sälja varan vidare kan han bli skattskyldig i Sverige eller i det land dit varan levererats. Se exempel 6 i avsnitt 10.10.2.1.</p>
<b>Dokumentation</b>	<p>De krav på dokumentation som måste föreligga för att en säljare ska kunna tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns närmare beskrivet i avsnitt 10.3.8.</p>
<b>Om köparen ej är momsregistrerad i annat EG-land</b>	<p>När en privatperson som är bosatt i ett annat EG-land förvärvar en vara i Sverige kan försäljningen inte ske utan svensk moms. Eftersom varan finns i Sverige då transporten till köparen påbörjas har omsättningen skett i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Kraven i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i sådant land. Se dock vad som gäller avseende försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer (avsnitt 10.3.5). Om transporten till köparen sker av säljaren eller för säljarens räkning kan dock bestämmelserna om distansförsäljning bli tillämpliga vilket innebär att varan, trots att transporten till köparen påbörjas i Sverige, anses omsatt i det EG-land dit varorna transporteras (se 5 kap. 2 a § ML).</p> <p>Omsättning av en vara kan också vara undantagen från skatteplikt enligt andra bestämmelser i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.</p>



**Exempel** I avsnitt 10.10.2.1 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML (exempel 1-7, 9-11).

### **10.3.3 Punktskattepliktiga varor**

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML undantas från skatteplikt omsättning av punktskattepliktiga varor under förutsättning att varorna transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Undantaget gäller oavsett om transporten sker av säljaren, köparen eller för någonderas räkning. En ytterligare förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att köparen inte är en privatperson. Det innebär att undantaget är tillämpligt om köparen t.ex. är en förening eller en institution som inte är registrerad till moms i ett EG-land. Vid förvärv av punktskattepliktiga varor som görs av andra än privatpersoner är förvärvaren skattskyldig för GIF i det land dit varorna transporteras, dvs. det är förvärvet som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Jämför bestämmelserna om GIF i 2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML samt avsnitt 10.4.2.3.

**Definition** Med punktskattepliktiga varor förstås här sådana alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk moms tas ut i sådana fall.

**Sjätte direktivet** Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML motsvaras av artikel 28c A c i sjätte direktivet.

Definitionen av en punktskattepliktig vara i 1 kap. 13 b § ML motsvaras av artikel 33.2 i sjätte direktivet.

**Till privatperson** Om köparen är privatperson kan säljaren om denne är ansvarig för transporten bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som där gäller för s.k. distansförsäljning. Skattskyldighet gäller från första kronan, dvs. någon beloppsgräns (omsättningströskel) är inte tillämplig vid omsättning av punktskattepliktiga varor, se 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 st. ML jämfört med 5 kap. 2 a § ML.

### **10.3.4 Nya transportmedel**

**Alltid destinationsprincipen oavsett köpare** Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet stadigvarande ska användas. Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en fysisk person

och oavsett om han förvärvat transportmedlet från en näringsidkare, en privatperson eller någon annan.

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. och 2 st. ML undantas därför omsättning av nya transportmedel oavsett vem som är köpare. En förutsättning är dock att transportmedlet transporteras från Sverige till ett annat EG-land, dvs. att det sker en gränsöverskridande transport. Jämför med bestämmelserna om GIF i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML samt avsnitt 10.4.2.2.

**Sjätte direktivet**

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § 2 st. ML motsvaras av artikel 28c A b i sjätte direktivet.

**Stadigvarande användning i annat EG-land**

I kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport ligger också ett krav på att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land. För att visa att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land och därmed kunna omsättas med undantag från svensk moms ska köparen till säljaren lämna uppgifter som styrker att transportmedlet ska användas på sådant sätt. Det kan t.ex. vara fråga om att uppvisa handlingar som styrker köparens bosättning i eller liknande anknytning till det andra EG-landet. Om det vid leverans inte kan styrkas att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land bör moms tas ut vid försäljningen och betalas tillbaka till köparen då denne uppvisar registrerings-, skatteförsäkrings- eller annan handling som styrker att transportmedlet stadigvarande brukas i det andra EG-landet, se vidare avsnitt 10.3.8 angående dokumentationskrav.

**Definition av nytt transportmedel**

Med nya transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML:

- motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,
- fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML (fartyg för yrkesmässig trafik), om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
- luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången

tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

Ett motordrivet marktransportmedel är att anse som nytt om något av nedanstående kriterier är uppfyllt:

- fordonet är mindre än 6 månader gammalt (omsatt inom sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mindre än 600 mil.

#### **Sjätte direktivet**

Definitionen av ett nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML motsvaras av artikel 28a 2 i sjätte direktivet.

Definitionen innebär att transportmedlet är att anse som begagnat när bägge nedanstående kriterier är uppfyllda:

- fordonet är mer än 6 månader gammalt (omsatt mer än sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mer än 600 mil vid omsättningstillfället.

Det krävs alltså att bägge kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

#### *Exempel*

a. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den körts mer än 600 mil, men eftersom bilen sålts inom 6-månadersgränsen är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

b. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den sålts efter 6-månadersgränsen men då bilen inte körts mer än 600 mil är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

c. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, eftersom bägge nybilskriterierna är uppfyllda.

En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som begagnad, eftersom inget av nybils-kriterierna är uppfyllt.

<b>Uppgift på fakturan</b>	En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EG-land ska enligt 11 kap. 8 § 12 p. ML på fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel.
<b>Anmälan till Skatteverket</b>	Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EG-land enligt 14 b § MF anmäla försäljningen till Skatteverkets Ludvikakontor, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Skatteverkets Ludvikakontor.
<b>Specialbestämelse när säljaren ej är skattskyldig</b>	Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar erhålla återbetalning av den moms som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EG-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i Skatteverkets broschyr om moms på nya transportmedel (RSV 556). Se även avsnitt 16.6.
<b>Förvärv till Sverige</b>	I avsnitt 10.4.2.2 redogörs för vad som gäller då nytt transportmedel förvärvas i annat EG-land för att stadigvarande användas i Sverige.
<b>Begagnade transportmedel</b>	Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär normalt att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk moms. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk moms vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.
<b>Exempel</b>	Se exempel 8 i avsnitt 10.10.2.2 angående försäljning av nya transportmedel.
	<b>10.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land</b>
<b>Försäljning till beskickningar m.fl. i andra EG-länder</b>	I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML och 14 c § MF finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller

uppdrag av en sådan organisation. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se vidare avsnitten 11.1.3 och 39).

**Sjätte direktivet**

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML motsvaras av första och andra strecksatsen i artikel 15.10 i sjätte direktivet.

**Intyg krävs**

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG-länder och svensk diplomatisk personal vid dem.

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdeskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

**Utländsk beskicknings förvärv i Sverige**

Vid förvärv av varor från andra EG-länder ska detta ske med direkt skattefrihet för en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation som är stationerad här. Se även avsnitt 28 samt RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdeskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

**Försäljning till beskickningar m.fl. i länder utanför EG**

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår i avsnitt 10.7. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Vad som gäller leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförelse, se avsnitt 10.7.2.

**10.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor**

**Nato**

I 3 kap. 31 § ML undantas vissa omsättningar av varor och tjänster som har ett annat EG-land som destinationsland om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande Nato.

Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

**Sjätte direktivet**

Undantaget har införts från den 1 januari 2005 och motsvaras av fjärde strecksatsen i artikel 15.10 i sjätte direktivet.

**Styrkor stationerade på Cypern** I 3 kap. 31 a § ML undantas omsättning av varor och tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern.

Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

**Sjätte direktivet** Undantaget gäller för omsättning som har skett den 1 maj 2005 eller senare och motsvaras av 4:e strecksatsen i artikel 14.1 g i sjätte direktivet. Tidigare har det inte varit nödvändigt att reglera detta särskilt eftersom Cypern då utgjorde tredje land i förhållande till EU och omsättningen därmed utgjort export.

**Återbetalning av ingående moms** Undantagen i 3 kap. 31 och 31 a §§ ML berättigar till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 11 § ML.

### **10.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EG-land**

**Överföring av vara** Med överföring av varor avses en fysisk transport från ett EG-land till ett annat utan att äganderätten övergår. Det kan t.ex. vara fallet då ett företag efter tillverkning av en vara transporterar denna från det medlemsland där varan producerats till ett lager som företaget har i ett annat medlemsland.

**Likställs med omsättning** Enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML ska en överföring av en vara till ett annat EG-land likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EG,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen ska beskattas som ett GIF i det EG-land till vilket varan överförs.

En av förutsättningarna för att en överföring ska likställas med en omsättning är att den ska beskattas som ett GIF i det andra EG-landet. Den reglering av överföringar mellan medlemsländer som finns i sjätte direktivet är obligatoriska och ska ha införts medlemsländernas lagstiftning. Det kan dock inte uteslutas att bestämmelserna tolkas på olika sätt i olika medlemsländer. Även om en överföring till Sverige i en identisk situation hade bedömts som ett gemenskapsinternt förvärv så är bedömningen i den omvända situationen, dvs. att överföringen likställs med omsättning i Sverige, beroende av den bedömning som sker i det land dit varorna transporteras. Om överföringen inte medför att det föreligger ett GIF i det

landet så föreligger inte heller en omsättning i Sverige enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML.

**Omsättningsland**

I och med att en överföring likställs med en omsättning blir bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland tillämplig även för överföringar.

**Undantag från skatteplikt**

Enligt 3 kap. 30 a § 4 st. ML framgår att undantaget från skatteplikt vid gränsöverskridande transport av varor enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 och 2 p. ML (varor i allmänhet samt punktskattepliktiga varor) samt 2 st. (nya transportmedel) blir tillämpligt även på överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land. Det innebär vidare att import av varor som efter importen ska överföras till ett annat EG-land omfattas av undantaget i 3 kap. 30 § 2 st. ML, se vidare avsnitt 10.2.2.3 angående omsättningsland och undantag från skatteplikt vid import.

**GIF**

Denna s.k. fiktiva omsättning vid överföring av varor motsvaras av ett fiktivt GIF i det land till vilket varorna transporteras, jämför 2 a kap. 2 § 3 p. och 4 p. samt 7 och 9 §§ ML samt avsnitt 10.4.3 som behandlar överföring av varor till Sverige.

Skälet till att det vid varuöverföringar har införts en ordning som består av en fiktiv omsättning i det land från vilket varan transporteras följt av ett fiktivt GIF i det land till vilket varan anländer är att det ansetts nödvändigt att kunna följa varorna även då en förflyttning av dessa inte är föranledda av en äganderättsövergång. Syftet är att förhindra fusk eller icke-beskattad konsumtion.

**Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser i 2 kap. 1 § 2 st. ML och 2 a kap. 2 § 3 p. samt 7 § ML finns i artikel 28a 5 b och 28a 7 i det sjätte direktivet.

**Olika varuöverföringar vid arbetsbeting**

Skatteverket har i en skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, redogjort för sin bedömning av ett antal situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning.

**Exempel**

I avsnitt 10.10.2.1 och 10.10.2.8 finns exempel som beskriver överföring av varor från Sverige (exempel 3, 11 och 29).

**10.3.8 Dokumentationskrav**

**Gränsöverskridande transport**

Av 3 kap. 30 a § 1 st. ML framgår att undantaget från skatteplikt gäller under förutsättning att varan transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Det saknar betydelse vem

som är ansvarig för transporten. Det kan således vara säljaren, köparen eller någon som utför transporten för antingen säljarens eller köparens räkning. Det innebär att undantaget är tillämpligt även i de fall en vara levereras i Sverige till köparen, s.k. avhämtningsköp.

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitan av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till det andra EG-landet, torde det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt eller ej.

Om däremot köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) kan det vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt. Detta kan även vara fallet vid t.ex. avhämtningsköp.

#### **Bevisbördan**

Det bör särskilt poängteras att vid tillämpning av undantaget i 3 kap. 30 a § ML är det säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för undantaget är uppfyllda. Det innebär att säljaren måste kunna styrka att varan transporterats ut ur landet genom att i sin bokföring ha dokumentation som visar att så har skett, t.ex. transporthandlingar. Om köparen är ansvarig för transporten kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av ett intyg ska framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet och mot bakgrund av övriga omständigheter som föreligger i det aktuella fallet.

Om säljaren vid avhämtningsköp är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör moms debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden momsen och redovisa försäljningen som en EG-leverans. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur landet.

#### **God tro**

I förarbeten till 3 kap. 30 a § ML (prop. 1994/95:57) framgår att undantaget är tillämpligt under förutsättning att det sker en faktisk (fysisk) transport av varan från Sverige till ett annat EG-land. RR har i dom 2004-03-18, RÅ 2004 ref. 26, ansett att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse. Det är alltså säljaren



som står risken om det i efterhand visar sig att varan inte har transporterats ut ur landet.

**Bearbetade varor**

Som framgår ovan i avsnitt 10.3.2 kan kravet att en gränsöverskridande transport har skett även vara uppfyllt då en vara innan den transporteras ut ur landet bearbetas. I kravet på att säljaren ska kunna styrka att varan lämnat landet ingår i sådant fall även att det måste vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som efter omarbetning lämnar landet. Ett sätt för säljaren att visa att de sålda varorna ingår i de bearbetade varor som lämnar landet kan vara t.ex. ett kontrakt avseende bearbetningen i kombination med en teknisk beskrivning av produkten där den ursprungliga varan går att identifiera. I det fall köparen lagerhåller varor i Sverige och även säljer viss del av bearbetade varor från detta lager måste mycket höga krav ställas på den bevisning som säljaren måste prestera för att styrka den gränsöverskridande transporten och identiteten av den sålda varan. Detta gäller i synnerhet i de fall då varorna efter bearbetning ändrat karaktär.

**Köparens VAT-nummer**

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel är, förutom att en gränsöverskridande transport har skett, en förutsättning för undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML att köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land.

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk moms. Säljaren kan hos Skatteverket kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Han bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. Kontroll kan även ske via Skatteverkets webbplats, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). En utskrift av svaret bör i sådant fall bevaras. Har en försäljning gjorts utan svensk moms och det senare visar sig att köparen inte varit registrerad till moms i ett annat EG-land, kan säljaren bli skyldig att betala svensk moms.

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML är en förutsättning för undantaget från skatteplikt att köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land. Det innebär att det för tillämpning av undantaget inte är tillräckligt att det VAT-nummer som åberopas är giltigt. Det ska också föreligga identitet mellan köparen och innehavaren av det åberopade VAT-numret. En säljare måste därmed på lämpligt sätt förvissa sig om att det

**Uppgifter i fakturan**

föreligger sådan identitet samt även inneha dokumentation som gör det möjligt att säkerställa denna identitet.

Vid en varuförsäljning utan svensk moms ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla – utöver de uppgifter en faktura vid vanlig svensk handel ska vara försedd med – uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer. Vid försäljning av ett nytt transportmedel ska fakturan även innehålla uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Bestämmelser om vad en faktura ska innehålla finns i 11 kap. 8 § ML.

**Delleverans**

Delleveranser av vara ska betraktas som separata leveranser. Detta innebär att när en ersättning avtalats, måste redovisningen i momsdeklarationen och KVR göras för varje delleverans.

## **10.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EG-länder – GIF**

### **10.4.1 Inledning**

Vid EG-handel är det vid tillämpning av destinationsprincipen köparens förvärv och inte säljarens omsättning som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska då normalt betala moms i destinationslandet vilket som regel är det land dit varan ska transporteras eller ett annat land där köparen är momsregistrerad.

För att undvika dubbelbeskattning i det fall beskattning ska ske i destinationslandet, dvs. då köparen gör ett GIF, undantas i motsvarande mån omsättningen från skatteplikt i det land från vilket varan transporteras. Förutsättningarna för undantag från skatteplikt i det land där omsättningen har skett är således en spegelbild av förutsättningarna för GIF i destinationslandet. Det framgår även vid en jämförelse mellan artikel 28a och 28c i sjätte direktivet. Enligt artikel 28a 3 i direktivet är en förutsättning för GIF att en gränsöverskridande transport har skett från ett annat EG-land. Vidare framgår av artikel 28a 1 i tur och ordning förutsättningarna för GIF vid förvärv av varor i allmänhet, nya transportmedel respektive punktskattepliktiga varor. Motsvarande undantag från skatteplikt i avgångslandet (spegelbilden till GIF) framgår av artikel 28c A i direktivet.

Om en affärstransaktion är av sådant slag att ett GIF ska beskattas i Sverige ska förvärvaren betala svensk moms utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet.

Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även GIF av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § 3 st. ML).

GIF kan föreligga i Sverige på grund av förvärv mot ersättning och på grund av överföring av varor mellan EG-länder.

Bestämmelserna om GIF finns i 2 a kap. ML och motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet återfinns i artikel 28a samt i artikel 28b A. I artikel 28a regleras definitionen och förutsättningarna för GIF och i artikel 28b A regleras platsen för förvärv av varor inom EG, dvs. spegelbilden till bestämmelsen i artikel 8.1 som reglerar platsen för leveransen (omsättningen).

Skattskyldighet för GIF regleras i 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML. En förutsättning för skattskyldighet enligt bestämmelserna om GIF är att varan inte har omsatts i Sverige.

Förvärvsbeskattningen går i princip ut på att förvärvaren räknar om inköpspriset eller motsvarande för varan från utländsk till svensk valuta. På detta underlag (beskattningsunderlaget) räknas sedan den svenska momsen ut. Denna beräknas som ett pålägg på beskattningsunderlaget och motsvarar 25 % av detta. Vid förvärv av livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) beräknas dock skatten till 12 % (undantag för spritdrycker, vin, tobak m.m.). Vid förvärv av sådana böcker, tidskrifter m.m. som avses i 7 kap. 1 § 3 st. 1–4 p. ML beräknas skatten till 6 %. Bestämmelser om skattesatser, och beskattningsunderlag finns i 7 kap. 1 och 2 a §§ ML. (Se vidare under avsnitt 14). Förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML i dessa fall.

Den framräknade förvärvsskatten tas upp som en utgående moms. Om den förvärvade varan används i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, har förvärvaren rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärvsskatten enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML. Detta innebär i flertalet fall av förvärvsbeskattning att den utgående och den ingående momsen tar ut varandra och att någon inbetalning till staten inte ska ske. Inbetalning kan dock bli aktuell om den vara som förvärvats används i s.k. blandad (skattepliktig och skattefri) verksamhet, varvid full avdragsrätt inte föreligger.

#### **Uppgiftslämnande**

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklara-

skyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisnings-skyldighetens inträde m.m.

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om GIF i ML enligt följande:

- Förvärv av varor från annat EG-land, avsnitt 10.4.2.
- Överföring av varor från ett annat EG-land till Sverige, avsnitt 10.4.3.
- Redovisning av GIF, avsnitt 10.4.4.
- GIF – undantag från skatteplikt, avsnitt 10.4.5.

#### **10.4.2 Förvärv av varor från annat EG-land**

##### **10.4.2.1 Inledning**

#### **Transport till Sverige från annat EG-land**

Om någon mot ersättning förvärvar en vara föreligger ett GIF i Sverige, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någons räkning till Sverige från ett annat EG-land. En vara som finns i ett annat EG-land då transporten till köparen påbörjas är som huvudregel omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Det förhållandet att en vara är omsatt utomlands är en förutsättning för skattskyldighet för GIF enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML.

Olika förutsättningar gäller för GIF beroende på om det är fråga om ett nytt transportmedel, en punktskattepliktig vara eller någon annan vara.

#### **Svensk privatpersons förvärv från annat EG-land**

GIF föreligger inte om en svensk privatperson förvärvar en vara i ett annat EG-land. Han ska då i stället betala moms i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning, se avsnitt 10.2.2.4. Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om de stadigvarande ska användas här.

#### **Transport till annat EG-land än Sverige**

Även i det fall en vara transporteras från ett EG-land till ett annat EG, dvs. inte till Sverige, kan det bli fråga om ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln.

I följande avsnitt följer en redogörelse över olika situationer då GIF föreligger i samband med förvärv av varor från ett annat EG-land. Redogörelse lämnas enligt följande.

- Nya transportmedel, avsnitt 10.4.2.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.4.2.3.
- Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.4.2.4.
- GIF vid import, avsnitt 10.4.2.5.
- Reservregeln, avsnitt 10.4.2.6.

#### **10.4.2.2 Nya transportmedel**

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon förvärvar ett nytt transportmedel i ett annat EG-land och transportmedlet ska transporteras till Sverige för att användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML).

#### **Sjätte direktivet**

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av nya transportmedel motsvaras av artikel 28a 1 b i sjätte direktivet. Enligt artikel 28a 4 i direktivet är var och en som tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel till ett annat EG-land att betrakta som en skattskyldig person.

#### **Stadigvarande användning**

RR har i RÅ 2001 ref. 41 ansett att förutsättningar för GIF i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Vid köpet av bilen hade moms betalats i Spanien och vid detta tillfälle fanns ej någon avsikt att stadigvarande använda bilen i Sverige.

KR i Sundsvall har i dom 2003-09-08, mål nr 1593-01, bedömt att med stadigvarande användning enligt 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML får anses ett mera permanent brukande av ett fordon i Sverige. Avgörande vikt bör enligt KR fästas vid hur lång tid fordonet faktiskt använts här i landet och avsikten vid förvärvet. Domen har överklagats och RR har 2004-10-19 medgett prövningstillstånd, mål nr 7922-03.

#### **Alla köpare kan förvärvsbeskattas**

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljares och köpares status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EG-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Det är Skatteverkets Ludvikakontor som handlägger ärenden avseende förvärv av nya transportmedel. Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatten

på förvärvet. Den som är skattskyldig endast för sådant förvärv som avses här ska inte registreras till moms för förvärvet. Denne redovisar i stället skatten till Skatteverkets Ludvika-kontor enligt ett särskilt förfarande. I en särskild broschyr ”Moms på nya transportmedel” (RSV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är momsregistrerad redovisar momsen i skattedeclaration eller i särskild självdeklaration.

En redogörelse av begreppet nytt transportmedel har lämnats ovan i avsnitt 10.3.4.

#### **10.4.2.3 Punktskattepliktiga varor**

<b>T.ex. tobak</b>	Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatte regler (1 kap. 13 b § ML).
<b>Även juridisk person som inte är näringsidkare förvärvsbeskattas</b>	För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.
<b>Sjätte direktivet</b>	Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av punktskattepliktiga varor motsvaras av artikel 28a 1 c i sjätte direktivet.
<b>Särskilt förfarande</b>	En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till moms på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till moms. Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskilt förfarande vid Skatteverket, storföretagsskattekontorets Ludvikaenhet.
<b>Om köparen är fysisk privatperson beskattas säljaren</b>	Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EG-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige oavsett om varan funnits i annat EG-land när transporten av den till köparen påbörjats. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (distansförsäljning).  Ytterligare information lämnas i s.k. nyhetsbrev, vilka kan beställas hos Skatteverket, storföretagsskattekontorets Ludvikaenhet.

#### **10.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor**

Enligt 2 a kap. 2 § 1 p. ML föreligger ett GIF i Sverige om en vara förvärfvas mot ersättning och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land.

För andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor gäller enligt 2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML att köparen dessutom ska vara

- en näringsidkare som har avdragsrätt för ingående moms eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 1 § 2 st. eller 9-13 §§ ML, eller är
- näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive moms, den s.k. förvärvströskeln.

Förvärvet ska dessutom göras från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land.

#### **Sjätte direktivet**

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor finns i artikel 28a 1 a i sjätte direktivet.

#### **Varan blir kvar i inköpslandet**

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan torde då inte heller vara undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad moms i inköpslandet av säljaren.

#### **Varan förvärfvas från momsregistrerad i annat EG-land men finns i Sverige**

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 3 § ML). Svensk moms ska då tas ut vid omsättningen. Den utländske säljaren är då skattskyldig i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 p. ML och ska registreras till moms här i landet. En förutsättning för skattskyldighet för GIF är nämligen att omsättningen inte har skett i Sverige.

<b>Varan sänds från annat EG-land till tredje land</b>	I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan transporteras från det landet till ett tredje land ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen torde då utgöra export i det andra EG-landet. Transaktionen behöver inte redovisas i den svenska skattedeklarationen.
<b>Varan sänds från tredje land till Sverige</b>	Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredje land till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Av 3 kap. 30 § ML framgår dock att från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import.
<b>Varan transporteras via tredje land till Sverige</b>	När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land och varan transporteras från ett EG-land via ett tredje land till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via tredje land skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara.
<b>Passiv förädling</b>	Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av tullen bör omsättningen av varan, från det andra EG-landet via tredje land till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett GIF, se definitionen av passiv förädling under ”förädling” i avsnitt 1 Definitioner och begrepp.
<b>Varan transporteras till Sverige från inköpslandet via ett annat EG-land</b>	Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EG-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.
<b>Ej åberopat sitt VAT-nr vid förvärv</b>	Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Vid beräkningen av den utgående moms ska den utländska moms ingå. Det innebär en dubbelbeskattning i de fall företagaren inte har avdragsrätt för motsvarande ingående moms. Som exempel kan nämnas följande.



*Exempel*

En advokat reser till Tyskland och köper en personbil som han ämnar ta in i sin advokatverksamhet. Han åberopar inte sitt svenska VAT-nummer utan får betala tysk moms för förvärvet. Svensk utgående moms ska beräknas på hela fakturabeloppet. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående momsen (8 kap. 15 § ML).

**Förvärvströskeln**

Som framgår inledningsvis gäller särskilda regler då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EG-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive moms (den s.k. förvärvströskeln). I sådant fall ska köparen momsregistreras och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland, dvs. Sverige, för att förvärvsbeskattas här (jfr 2 a kap. 3 § 2 st. ML).

Avsikten med bestämmelsen är att destinationsprincipen ska förverkligas, dvs. beskattning i konsumtionslandet, även när köparen inte är näringsidkare med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EG-land är av betydande omfattning.

Försäljning till någon i ett annat EG-land, som är momsregistrerad där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig EG-handel. Köparen åberopar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. En tablå över förvärvströskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

**Frigräns**

Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

*Exempel*

Först görs tre förvärv till ett sammanlagt värde av 85 000 kr. Därefter görs ett förvärv för 10 000 kr varmed tröskelvärdet överskrids. Beskattning av GIF ska ske för förvärvet på 10 000 kr, för påföljande förvärv under året och även för de förvärv som görs under nästa år.

Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

På köparens begäran kan Skatteverket besluta att förvärv ska beskattas även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Ett sådant beslut gäller under två kalenderår (2 a kap. 2 § 1 p., 3 § 2 st. 2 p. och 4 § ML).

Om värdet av förvärven inte överstiger förvärvströskeln och särskilt beslut om registrering inte meddelats (se ovan) sker beskattning i det land där varorna köps in. Bestämmelserna om distansförsäljning kan bli aktuella i vissa fall, se avsnitt 10.2.2.4.

**Ej privatpersoner** Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner.

**Exempel** I avsnitt 10.10.2.2 finns exempel på GIF i Sverige då varan transporteras hit och hur redovisning ska ske i skattedeklaration och KVR. Exempel 12 avser förvärv av momsregistrerad köpare. Exempel 14 avser tillämpning av förvärvströskeln.

**10.4.2.5 GIF vid import via annat EG-land**

**Import via annat EG-land (spärregel)** Enligt 2 a kap. 5 § ML gör en juridisk person som inte är näringsidkare ett GIF i Sverige om den juridiska personen importerar varor till ett annat EG-land för vidare transport till Sverige. Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet.

**Sjätte direktivet** Bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML motsvaras av andra stycket i artikel 28a 3 i sjätte direktivet.

Om importmoms påförts i importlandet kan, för att undvika dubbelbeskattning, rätt till återbetalning av denna föreligga i importlandet (jämför med den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 11 b § ML vid import via Sverige).

**Exempel** I avsnitt 10.10.2.2. finns exempel som avser GIF vid import via annat EG-land (exempel 15).

#### **10.4.2.6 Reservregeln**

##### **Transport till annat EG-land (reservregeln)**

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det gäller tillämpning av den s.k. reservregeln. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 och 2 st. ML. Förutsättning för beskattning i Sverige är att köparen är registrerad till moms i Sverige, att han förvärvar varan under angivande av sitt svenska registreringsnummer och att han inte visar att han påförts moms för förvärvet i ett annat EG-land, dvs. han måste, för att undgå beskattning, visa att han vägrats registrering, exempelvis på grund av omsättningströskeln i det andra EG-landet, av behörig myndighet i det andra EG-landet.

##### **Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om reservregeln finns i första och andra styckena i artikel 28b A 2 i sjätte direktivet.

Denna regel ska bl.a. fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv vid vilket momsregistreringsnummer åberopats som grund för att undanta omsättningen av varan från skatteplikt. Regeln är också avsedd att framtvinga registrering av förvärvaren i ett annat EG-land om denne där omsätter varan. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML).

##### **Avdragsrätt vid reservregeln**

Avdragsrätt för förvärvsskatten kan vägras när reservregeln används (se nedan under avsnitt 10.9.4).

Om förvärvaren senare visar att han påförts moms i ett annat EG-land efter det att han redovisat förvärvsskatten i Sverige har han rätt att göra justering av sin redovisning. Bestämmelser om detta finns i 13 kap. 25 a § ML.

##### **Trepartshandel**

Om en köpare åberopar sitt svenska momsregistreringsnummer i egenskap av mellanman i en trepartshandel föreligger inte något GIF på grund av att svenskt momsregistreringsnummer åberopats när en vara är destinerad till ett annat EG-land (2 a kap. 6 § 2, 3 st. ML).

##### **Exempel**

I avsnitt 10.10.2.2 finns exempel som avser tillämpningen av reservregeln (exempel 13).

#### **10.4.3 Överföring av varor från annat EG-land till Sverige**

GIF föreligger i vissa fall när någon för över (dvs. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EG-land till Sverige. Alla överföringar utlöser dock inte förvärvsbeskattning. Överföringar av varor som mera tillfälligt ska användas

här i landet ska således inte beskattas (2 a kap. 2 § 3 p. samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Beskattningen ersätter importmomsen vid överföringar mellan EG-länder. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Ett GIF i Sverige av en överföring från ett annat EG-land är en spegelbild av en fiktiv omsättning som är undantagen från skatteplikt i det EG-land från vilket varan transporteras.

Överföring från Sverige jämställs med omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 10.3.7.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML ska förvärvsbeskattning ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land och överföringen görs för den verksamheten. I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett GIF dock inte ska ske om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan (t.ex. reparation av varan), om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-land som varan ursprungligen överförts från (se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, ska användas i Sverige (t.ex. på en utställning), under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller
5. görs för sådan omsättning som anges 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a § ML (exportförsäljning eller momsfri försäljning till annat EG-land, se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
6. görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 eller 4 p. ML, dvs. vid monteringsleveranser av vara och

distansförsäljningar, vilka anses som omsättningar inom landet,

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d § ML, dvs. omsättning av gas och el som ska beskattas i Sverige.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uttyrd vara säljs till hyrestagaren, dvs. varan ska således inte längre vara tillfällig i Sverige.

I 2 a kap. 9 § ML anges att överföring till Sverige ska beskattas om

- den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet,
- han tar i anspråk varan för annat ändamål än som anges i 7 § 2 st. (ovannämnda punktsatser) genom att använda den för denna verksamhet efter det att varan transporterats hit, och
- varan inte härrör från en yrkesmässig verksamhet som han bedriver i det EG-land från vilket varan förs över.

I många fall innebär bestämmelserna i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat.

#### **Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om överföring av varor finns i artikel 28a 5 b och 28a 7 i sjätte direktivet. Artiklarna motsvarar 2 kap. 1 § 2 st. ML (överföringar likställs med omsättning) och 2 a kap. 2 § 3 p. och 7 § ML (GIF vid överföringar).

Bestämmelserna i 2 a kap. 2 § 4 p. och 9 § ML motsvaras närmast av artikel 28a 6 i sjätte direktivet.

#### **Passiv förädling**

Om tullbefrielse (helt eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd till passiv förädling beviljats, bör överföring av varan till Sverige från ett annat EG-land (via tredje land där förädling sker) ses som ett GIF och därmed förvärvsbeskattas.

#### **Undantag från GIF vid överföring**

En överföring ska inte anses som ett GIF om förvärvsbeskattning inte skulle ha skett om varan förvärvats mot ersättning (2 a kap. 10 § ML).

**Överföringar i samband med arbete på vara**

EG:s mervärdesskattekommitté har 1996 enhälligt godtagit en riktlinje avseende arbetsbeting och överföring av varor mellan EG-länder, se bilaga 16, Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1996 punkten 4. De förenklingar som beskrivs i riktlinjen är tillämpliga vid tjänster som avser såväl arbete på vara som värdering av vara. Förenklingarna innebär att en vara som transporteras ut ur det land där arbetet utförts men som i strikt mening inte återsänds till ursprungslandet ändå ska anses återsänd till ursprungslandet om de färdiga produkterna har en känd slutlig destination hos den som beställt tjänsten. Vidare innebär förenklingarna att en vara ska anses återsänd till ursprungslandet även i de fall det sker tillfälliga uppehåll i transporten tillbaka till beställaren t.ex. på grund av att ytterligare arbete ska utföras på varan.

Skatteverket har med utgångspunkt i mervärdesskattekommitténs riktlinje, redogjort för sin bedömning av ett antal situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning, se skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111.

**Överföring för export m.m.**

I skrivelsen har Skatteverket även tagit ställning till i vilka fall 2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML är tillämplig, dvs. överföring för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a § ML. Enligt Skatteverket uppfattning är bestämmelsen tillämplig i de fall då en överföring till Sverige har föregåtts av en omsättning (med äganderättsövergång) som är undantagen från skatteplikt enligt motsvarigheten till 5 kap. 9 § eller 3 kap. 30 a § ML i det EG-land från vilket varorna överförs. Denna förutsättning är uppfylld i det fall då köparen av varan är känd vid den tidpunkt då varorna transporteras från det andra EG-landet till Sverige.

I en bilaga till nämnda skrivelse från Skatteverket finns ett antal exempel som redogör för konsekvenserna av bedömningarna i skrivelsen.

**Exempel**

I avsnitt 10.10.2.8 finns ett antal exempel angående överföring av varor till Sverige från ett annat EG-land (exempel 30-34).

**10.4.4 Redovisning av GIF**

**10.4.4.1 Skattskyldighetens inträde**

I 1 kap. 4 a § ML anges att skattskyldigheten för GIF inträder vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses enligt nämnda lagrum inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdas till

förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan.

**Sjätte direktivet**

Bestämmelsen i 1 kap. 4 a § ML motsvaras av artikel 28d 1–28d 3 i sjätte direktivet.

Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde uppstår en betalningsskyldighet gentemot staten för den s.k. förvärvsskatten. Detta innebär dock inte alltid en skyldighet att redovisa och betala förvärvsskatten vid denna tidpunkt, se nedan avsnitt 10.4.4.2 angående redovisningsskyldighetens inträde. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde bestäms på ovan angivet sätt oavsett om den skattskyldige tillämpar fakturerings- eller bokslutsmetoden vid sin momsredovisning.

**Förskott redovisas inte som GIF och i KVR**

Ett GIF anses ha inträffat då förvärvet är genomfört, dvs. då varan levererats. En köpars betalning av förskott för en beställd vara anses således inte som ett GIF. Ett förskott ska därför inte heller tas upp i säljares KVR eller deklaration.

**10.4.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde**

I ML finns inte några särskilda bestämmelser som reglerar när redovisningsskyldigheten inträder vid GIF. De allmänna bestämmelserna i ML får därför tillämpas vid GIF.

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.

**Faktureringsmetoden**

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa moms för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura efter leverans av vara. Motsvarande bör gälla vid redovisning av förvärvsskatt med anledning av GIF.

**Bokslutsmetoden**

För den som tillämpar bokslutsmetoden bör gälla att redovisning ska ske i deklarationen för den period under vilken betalning för förvärvet erlagts. Det innebär att om betalning erläggs i delposter inträder redovisningsskyldigheten för förvärvet successivt. Motsvarande gäller det avdrag för ingående moms som kan följa av förvärvet. I likhet med vad som allmänt gäller vid tillämpning av bokslutsmetoden ska vid utgången av beskattningsåret redovisning av utgående respektive ingående moms ske för sådan del av ett förvärv för vilken redovisningsskyldigheten inte fullgjorts tidigare.

Redovisning av utgående och ingående moms på kvarvarande skuld avseende förvärvet ska då också ske.

Vad gäller redovisningen i KVR hänvisas till RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12).

#### **10.4.4.3 Valutadag**

Omräkning från utländsk till svensk valuta ska ske med iakttagande av kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (10 § RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

I Skattenyheter från Skatteverket (finns även på Skatteverkets webbplats) publiceras löpande de månatliga valutakurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

#### **10.4.4.4 Beskattningsunderlaget**

Beskattningsunderlaget vid GIF ska bestämmas enligt 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML. Det innebär att vid förvärv mot ersättning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen samt den punktskatt som köparen eventuellt påförts i det andra EG-landet.

Vid överföring av vara utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde, eller om sådant värde saknas, av självkostnadspriset för varan.

#### **Sjätte direktivet**

Bestämmelserna i 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML motsvaras av artikel 28e 1 och 28e 2 i sjätte direktivet.

#### **10.4.5 GIF – undantag från skatteplikt**

#### **Utländska företagares GIF i Sverige**

Enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML är GIF som görs av utländska företagare i vissa fall undantagna från skatteplikt. Det gäller om den utländska företagaren under alla omständigheter hade haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§ ML av hela momsen med anledning av förvärvet.

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§ ML föreligger för utländska företagare då ingående moms antingen är hänförlig



till omsättning utomlands eller till sådan omsättning i Sverige där förvärvaren är skattskyldig enligt punkterna 2-4 b i 1 kap. 2 § 1 st. ML

Rätt till återbetalning föreligger också för GIF som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 § och 7 §§ ML (återbetalning till utländska beskickningar m.m.).

**Registrerings-  
skyldighet**

Även om ett GIF är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska den utländske företagaren registreras till moms i Sverige enligt 3 kap. 1 § 5 p. SBL.

**Vinstmarginal-  
beskattade varor**

Enligt 3 kap. 30 f § ML undantas från skatteplikt även GIF vid förvärv av sådana varor som har beskattats i det andra EG-landet enligt det landets motsvarighet till bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML. Se vidare avsnitt 34 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

**Sjätte direktivet**

Bestämmelsen i 3 kap. 30 d § 1 st. ML motsvaras av artikel 28c B c i sjätte direktivet, bestämmelsen i 3 kap. 30 f § ML motsvaras av artikel 26a D b i direktivet och bestämmelsen i 3 kap. 1 § 5 p. SBL motsvaras av artikel 22.1 c i dess lydelse enligt artikel 28h i direktivet.

## **10.5 Trepårtshandel inom EG**

### **10.5.1 Inledning**

**Trepårtshandel**

En trepårtshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

I det fall den s.k. mellanmannen (den i kedjan som förvärvar en vara för vidareomsättning) är registrerad till moms i Sverige skulle vid tillämpning av den ovannämnda reservregeln mellanmannen beskattas i princip för GIF i Sverige. Vid trepårtshandel gäller emellertid särskilda regler som syftar till att mellanmannen inte ska beskattas för sitt förvärv varken i varans destinationsland eller i det land där han är momsregistrerad. Beskattningen ska i stället åläggas den förvärvare till vilken mellanmannen avyttrar varan. Denne förvärvare är då skattskyldig för mellanmannens omsättning av varan.

Nedan i avsnitt 10.5.2–10.5.4 följer en beskrivning av de bestämmelser som reglerar beskattningen av de olika leden i transaktionskedjan.

### **10.5.2 Första ledet i kedjan**

Ett svenskt momsregistrerat företag säljer varor till en mellanman i trepartshandel.

Det svenska företagets omsättning har skett inom landet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML. Mellanmannen har åberopat sitt VAT-nummer i ett annat EG-land och en gränsöverskridande transport har skett.

Redovisning i skattedeklaration och KVR ska ske på samma sätt som vid en vanlig EG-försäljning.

#### **Exempel**

Se exempel 21 i avsnitt 10.10.2.6.

### **10.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen)**

#### **Mellanman med svenskt VAT-nummer**

I de fall mellanmannen är registrerad till moms i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett GIF i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EG-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 6 § 3 st. ML.

Viss uppgiftsskyldighet i kvartalsredovisningen åligger dock mellanmannen.

#### **Mellanman med utländskt VAT-nummer**

När en vara sänds från ett annat EG-land till Sverige och mellanmannen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige eller det land från vilket varan avsänds kan denne enligt 3 kap. 30 b § ML undvika förvärvsbeskattning i Sverige (dvs. destinationslandet) förutsatt

- att han förvärvat varan för sådan vidareomsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till moms i Sverige), och
- att han i fakturan till sin köpare anger både sitt eget och köparens VAT-nummer samt att fråga är om trepartshandel.

En förutsättning för att undantaget i 3 kap. 30 b § ML ska vara tillämpligt är att mellanmannens faktura innehåller en hänvisning till bestämmelsen i ML, dess motsvarighet i sjätte direktivet (artikel 28c E 2) eller att det uttryckligen står att

fråga är om trepartshandel, se 11 kap. 8 § 11 p. ML. Fakturan ska vidare innehålla uppgift om köparens registreringsnummer till moms, se 11 kap. 8 § 4 p. ML.

**Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till 2 a kap. 6 § 3 st. ML finns i tredje stycket i artikel 28b A 2. Motsvarigheten till 3 kap. 30 b § ML finns i artikel 28c E 2. Motsvarigheten till 11 kap. 8 § ML finns i artikel 22.3 b i sjätte direktivet.

**Exempel**

Se exempel 22 och 23 i avsnitt 10.10.2.6.

**10.5.4 Tredje ledet i kedjan**

I det fall det tredje ledet i kedjan är ett svenskt momsregistrerat företag gäller följande.

Mellanmannen gör ett GIF i Sverige som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML, se ovan. Mellanmannens omsättning till det svenska företaget är en omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML.

**Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML finns i artikel 21.1 c i dess lydelse enligt artikel 28g i sjätte direktivet.

**Exempel**

Se exempel 23 i avsnitt 10.10.2.6.

**10.6 Handel med fler än tre parter inom EG**

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa åligganden för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrpartshandel (eller vid handel mellan ännu flera parter) är för närvarande inte helt klarlagt utom vad gäller omsättning av vara som är placerad i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38. Det finns anledning anta att man inom EG förfår olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland.

**Exempel**

I exempel 24-28 i avsnitt 10.10.2.7 redogörs för några tänkbara lösningar då någon säljare i kedjan har svenskt VAT-nummer.

Syftet i samtliga fall är att försöka utforma konstellationer som utgör sådan tvåparts- eller trepartshandel som regleras i 2 a kap. ML. En ledstjärna är därvid att det måste finnas en

betryggande kontroll av att beskattning inte undgås i destinationslandet, vilket endast torde uppnås om samtliga parter avlämnar KVR. En annan ledstjärna är att i så stor utsträckning som möjligt undvika momsregistrering av utländska företag genom ett ombud, se avsnitt 40.

## 10.7 Export

### 10.7.1 Inledning

#### Exportbegreppet

Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

Exportbegreppet omfattar vad gäller varor i första hand omsättningar som inte enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet och inte heller i något annat EG-land.

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 9 § ML räknas som export. I båda fallen gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet.

Svenska företags verksamhet i tredje land utgör också exportverksamhet.

#### Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående moms som enligt 10 kap. 12 § 1 st. ML föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning. Se vidare avsnitt 16.7.

#### Fast etableringsställe, filial i annat land

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Detta kan vara fallet vid filial utomlands. Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag mellan vilka omsättning ej kan ske.

Överför det svenska huvudkontoret en vara till filialen utgör detta inte någon omsättning mot ersättning eller något uttag enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till ”annan person”. Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EG-länder gäller dock att de i vissa fall är att jämställa med omsättning och däremot svarande förvärv

(jfr kommentar till exempel 3). De ska då redovisas i skattedeklaration och i KVR.

I en skrivelse 1999-05-26, dnr 4361-99/110, har RSV behandlat frågan om momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG.

### **10.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EG**

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet (se under avsnitt 10.2 omsättning inom landet).

Enligt 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML ska varan ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

- Säljaren levererar varan till en plats utanför EG, 5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML.
- Direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av speditör eller fraktförare, 5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML.
- Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet, 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML.

#### **Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML finns i artikel 15.1 och första stycket i artikel 15.2 i sjätte direktivet.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

#### **Omlastning/ Transport via annat EG-land**

Även om en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller lagrar varorna under en kortare tid anses ändå försäljningen ha skett genom export. Att transportören använder olika transportmedel och/eller lagrar exportvarorna förtar således inte att transporten är att betrakta som ”direkt”, förutsatt att skälen till att han gör så är transporttekniska och tidsåtgången normal. Vad som är att betrakta som normal tidsåtgång kan variera mellan olika typer av varor och får bedömas från fall till fall. Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via ett annat land, t.ex. via ett EG-land. Beträffande dokumentation se avsnitt 10.7.8.

#### **Leverans på kaj m.m.**

SRN har i ett förhandsbesked 1996-08-29 ansett att överlåtelse av trävaror till ett handelshus med leverans på kaj i svensk hamn dit varorna transporteras av en självständig fraktförare

ska anses som en omsättning inom landet. Det förhållandet att handelshuset i sin tur redan sålt varorna vidare till en köpare utanför EG och att varorna omgående transporterats till denne genom handelshusets försorg har inte medfört någon annan bedömning. Av förhandsbeskedet framgår således att leveranser inom landet till en köpare som i sin tur avser att genom samlastning eller på annat sätt föra varorna vidare till ett land utanför EG inte kan anses som export.

**Export endast i sista ledet**

Av EG-domstolens dom i målet C-185/89, *Velker*, punkt 22, framgår att export endast kan komma i fråga i det sista transaktionsledet varigenom varan lämnar EG.

**Hjälpständningar**

Även för hjälpständningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige leverans måste ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut moms på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförelse. Detta gäller även om inköpen görs av en s.k. hjälporganisation. För en riksomfattande hjälporganisation finns dock enligt 10 kap. 5 § ML möjligheter att från Skatteverkets Ludvikakontor, återfå erlagd moms (se avsnitten 16 och 39).

**Olaglig export**

EG-domstolen har i C-111/92, *Lange*, bedömt att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att göra skillnad mellan laglig och olaglig export vid tillämpning av undantaget i artikel 15.1 i sjätte direktivet. En förutsättning är att de varor som exporteras omfattas av direktivets tillämpningsområde (se punkt 16 och 17 i domen). I det aktuella fallet hade export skett i strid mot gällande exportrestriktioner. Se även C-455/98, *Kaupo Salumets*, angående olaglig import.

**Utländsk företagare hämtar varan**

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförelse till en plats utanför EG anses som export, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Se dock avsnitt 10.7.8 angående krav på dokumentation.

RR har i dom 2003-06-19, RÅ 2003 not. 128, avseende ett överklagat förhandsbesked av 2002-04-29, i likhet med SRN, funnit att exportomsättning ej förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförelse ur EG av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företags kund i utlandet.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i inter-nordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till tredje land och trafik mellan EG-länder, se avsnitt 10.8.3.

**Beskickningar  
m.fl. i länder  
utanför EG**

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättnings-land vid leverans av varor ska tillämpas vid försäljning till beskickningar, internationella organisationer m.fl. i länder utanför EG. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår ovan. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

**Leveranser till  
Utrikesdeparte-  
mentet**

Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförelse ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG (se vidare avsnitt 39).

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdes-skattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

**Krav på  
dokumentation**

Den dokumentation som en säljare måste ha för att kunna sälja utan moms med tillämpning av exportbestämmelserna framgår av avsnitt 10.7.8.

**Exempel**

Exempel avseende export finns i avsnitt 10.10.3.1 (exempel 35 och 36).

**10.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik**

I 5 kap. 1 § 3 st. samt 9 § 1 st. 4–5 p. och 3 st. ML finns bestämmelser om omsättning av varor som levereras till eller omsätts ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.

**Utrikes trafik**

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats. Vad gäller flygplan i utrikes trafik, se även EG-domstolens dom i C-382/02, *Cimber Air*.

**Fartyg i utrikes  
trafik**

Med fartyg i utrikes trafik avses skepp och båtar som anlöper utländsk hamn. Skepp och båtar som används för privat bruk anses inte utgöra fartyg i utrikes trafik.

Fartyg som går i utrikestrafik till tredje land och som ska hämta eller lämna last eller passagerare, måste i varje svensk

hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till Tullverket. I fartygsanmälan lämnas bland annat uppgift om nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tullverket attesterar den utgående fartygsanmälan och lämnar ett exemplar till fartyget.

Den omständigheten att ett fartyg med utländsk destination går in i en eller flera svenska hamnar för lastning eller lossning ändrar inte resans karaktär av utrikesfart. Detta synsätt gäller även luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

För att styrka att det är fråga om ett fartyg som går i utrikes trafik kan säljaren begära att få en kopia av utgående fartygsanmälan. Om det inte är möjligt bör säljaren anteckna fartygets namn, avgångsdatum och destination och beträffande flygplan anteckna namn och flightnummer.

Fiske på internationellt vatten är att jämföra med utrikes trafik.

**5 kap. 1 § 3 st. ML**

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML anses som omsättning inom landet.

5 kap. 2 b § ML avser omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under en passagerartransport mellan EG-länder. Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringstjänster som tillhandahålls ombord.

**Omsättning av varor ombord**

5 kap. 1 § 3 st. ML innebär således att omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till tredje land.

**Servering ombord = tjänst**

Bestämmelsen innebär vidare att servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML oavsett om fartyget eller luftfartyget går i EG-trafik eller i tredjelandstrafik.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se nedan.

**Leverans för bruk ombord**

En vara som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord är enligt 5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML omsatt utomlands, även om den finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas eller den finns i Sverige när den tas om hand av köparen. Detta gäller leveranser till fartyg och luftfartyg, oavsett om dessa går i EG-trafik eller tredjelandstrafik. Jämför även EG-domstolens avgörande i C-185/89, *Velker*.



	<p>Med ”bruk ombord” avses t.ex. för fartygets eller luftfartygets eget behov eller för servering ombord.</p>
<b>Leverans av varor till fiskefartyg</b>	<p>Som framgår ovan jämställs fiske på internationellt vatten med utrikes trafik. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML kan därför även omfatta leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord. Dessutom gäller enligt 3 kap. 21 § ML att från skatteplikt undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässigt fiske. Fiskeredskap utgör dock inte fartygstillbehör och de anses inte heller avsedda för bruk ombord, varför sådan leverans omfattas av skatteplikt. I ett förhandsbesked (RSN II 1970:10.7) sades att botten- och flyttrålar inte utgjorde del, tillbehör eller utrustning till fiskefartyg.</p>
<b>Leverans för omsättning ombord</b>	<p>Som omsättning utomlands anses leverans av vara som ska säljas ombord när det är fråga om leverans till</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land och varan ska säljas ombord (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML), eller</li><li>– fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i livsmedelslagen (angående livsmedel, se avsnitt 14.2.5) dock inte punktskattepliktig vara (5 kap. 9 § 1 st. 4 a p. ML).</li></ul>
<b>Konsumtion ombord vid resa inom EG</b>	<p>Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML.</p> <p>Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen (se avsnitt 14.2.5) som kan anses säljas momsfrött. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfrött.</p>
<b>Konsumtion ombord vid resa inom EG</b>	<p>Bestämmelserna om tax-free, beskattning av varuleveranser och varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria 1999-06-08, dnr 5752-99/100.</p>

<b>Automat-försäljning</b>	<p>Frågor om direkt konsumtion har även behandlats i följande två skrivelser från RSV:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa, 2000-10-10, dnr 9274-00/120.</li><li>– Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder, 2001-02-08, dnr 1848-01/100.</li></ul>
<b>Fartygstafrik till Norge o. Åland; försäljning/förbrukning ombord</b>	<p>Trots att Norge och Åland ligger utanför EG:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden enligt 5 kap. 9 § 3 st. ML.</p> <p>Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsatta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord. Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det innebär att endast spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmiddel (KN-nr 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 och 3401) samt choklad och konfektyrvaror får levereras momsfrött till fartyg på dessa linjer.</p> <p>Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan moms till fartyg på dessa linjer (6 § 1 st. ovannämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretruntrafik med betydande bil- och godsbefordran.</p>
<b>Sjätte direktivet</b>	<p>Motsvarigheten till bestämmelserna i 5 kap. avseende leveranser till och omsättning ombord på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik finns i artikel 15.4 och 15.7 samt sista stycket i artikel 8.1 c i sjätte direktivet.</p> <p><b>10.7.4 Exportbutiker</b></p> <p>Leverans av vara avsedd för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker anses som omsättning utomlands när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag enligt 5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML. Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare.</p>

**Sjätte direktivet** Bestämmelser om exportbutiker finns i tredje stycket i artikel 16.1 B i dess lydelse enligt artikel 28c i sjätte direktivet.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpasagerare i exportbutik som avses i 1 § 2 st. lagen om exportbutiker. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till tredje land omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i tredje land, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande skrivelser från RSV:

- Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EG upphör den 1 juli 1999, m.m., 1999-06-08, dnr 5752-99/100.
- Förtydligande angående exportbutiker, 1999-06-28, dnr 6604-99/110.
- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdeskattefria inköp vid EG-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.
- Exportbutikers försäljning, 2002-02-05, dnr 1375-02/100.

#### **10.7.5 Personbilar och MC**

**Tillfälligt register** Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § 1 st. 1, 2 eller 3 p. lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k. exportvagnsregistrering, anses som export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 24.

#### **10.7.6 Försäljning till besökare från tredje land**

**Besökare från tredje land – ej Norge eller Åland** För besökare som är bosatta i annat tredje land än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar enligt 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML.

Förutsättningarna är

- att ersättningen utgör minst 200 kr,
- att varan förts ut ur EG, och
- att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades.

För att styrka uppgifterna ska säljaren enligt 14 § MF i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av Skatteverket godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EG,
- eller handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG.

**Godkänd intygsgivare**

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av Skatteverket godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom kontroll av bosättningsland samt återbetalningen av moms.

Global Refund Sverige AB är för närvarande (februari 2005) den ende godkände intygsgivaren.

**Intyg från tullen**

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EG-land) lämnar EG. När butiken sedan återfår av tullen påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

**Bosättning i tredje land**

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i tredje land under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i tredje land om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i tredje land. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i tredje land godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. Utlänning, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning.

**Bilar och båtar**

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Se även avsnitt 24.4.

**Försäljning i transithall**

Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF).

Skatteverket kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförelse. Detta bör dock komma i fråga endast vid

försäljning i transithall på flygplats. Säljaren måste i sådant fall i sina räkenskaper ha en dokumentation som visar att försäljningen har skett under sådana omständigheter att den kan räknas som export. Det bör således finnas uppgift om namn, adress, passnummer, flightnummer, varuslag, varans pris och försäljningsdatum.

**Besökare från Norge och Åland**

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler enligt 5 kap. 9 § 2 st. ML.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exkl. moms) räknas aldrig som export. För dyrare inköp får försäljningen i efterhand behandlas som export om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (inom 14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att moms har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exkl. moms får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektiv.

RSV har i en skrivelse 1999-05-26, dnr 4361-99/110, behandlat bestämmelserna om momsfri försäljning till privatpersoner bosatta utanför EG. En broschyr, RSV 559, har utgivits på flera språk.

**Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. och 2 st. ML finns i 2-4 stycket i artikel 15.2 i sjätte direktivet.

**10.7.7 Garantiåtaganden**

Den tidigare regeln om att en vara är omsatt utomlands om den levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort har upphört att gälla från och med den 1 januari 2003. Moms ska således tas ut i dessa fall och den utländske företagaren får ansöka om återbetalning härav hos Skatteverkets utlandsenheter.

**10.7.8 Dokumentation**

**Leverans eller direkt utförelse till tredje land**

Av 5 kap. 9 § 1 st. 1-3 p. ML framgår att en förutsättning för att export ska föreligga är att varan levereras eller transporteras till en plats utanför EG. Det ska således vara fråga om en faktisk fysisk transport ut ur EG.

**Bevisbördan**

Vid tillämpning av exportbestämmelserna i 5 kap. 9 § ML är det säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna är uppfyllda. Det innebär att

säljaren (vid tillämpning av 5 kap. 9 § 1 st. 1-3 p. ML) måste kunna styrka att varan transporterats till ett land utanför EG genom att i sin bokföring ha dokumentation som visar att så har skett, t.ex. transporthandlingar eller blad 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat gemenskapens tullområde. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en export. Om köparen är ansvarig för transporten kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av ett intyg ska framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet och mot bakgrund av övriga omständigheter som föreligger i det aktuella fallet.

Om säljaren vid avhämtningsköp är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör moms debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden momsens och redovisa försäljningen som en exportomsättning. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur EG. Sådana dokument kan vara transporthandlingar från fristående speditör anlita av köparen, ovan nämnda enhetsdokument (ED 3) eller tullhandlingar som visar att köparen fört in varan i ett land utanför EG.

#### **God tro**

RR har i dom 2004-03-18, RÅ 2004 ref. 26, ansett att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML (omsättning vid leverans till annat EG-land) inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse. Enligt Skatteverkets uppfattning kan samma bedömning göras vad gäller exportbestämmelserna i 5 kap. 9 § 1 st. 1-3 p. ML. Även vid tillämpning av bestämmelserna om export krävs en faktisk fysisk transport ut ur EG för att en säljare ska kunna underlåta att debitera moms. Det innebär att vid avhämtningsköp är det säljaren som står risken om det i efterhand visar sig att varan inte har transporterats ut ur EG.

Förutom att ha dokumentation som styrker en transport av varan ut ur EG måste en säljare vid avhämtningsköp enligt 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML även ha dokumentation som visar att köparen bedriver näringsverksamhet i utlandet.

**Fartyg i utrikes trafik**

Dokumentation för att styrka att ett fartyg går i utrikes trafik, se ovan avsnitt 10.7.3.

**Försäljning till besökare från tredje land (tax-free)**

Dokumentation för att styrka att förutsättningarna för export är uppfyllda vid försäljning till besökare från tredje land, se ovan avsnitt 10.7.6.

## **10.8 Import**

### **10.8.1 Inledning**

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från tredje land. Varan kan dock vid s.k. T1-transitering transporteras genom annat EG-land. T1-proceduren innebär att en icke-gemenskapsvara kan transporteras från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde utan att varorna importbeskattas.

**Gemenskapsvara**

Med gemenskapsvara förstås vara som är framställd inom EG eller som kommer från plats utanför EG, men som försatts i fri omsättning, dvs. eventuell tull har erlagts (prop. 1995/96:58 s. 29).

### **10.8.2 Skatteplikt vid import**

**Skatteplikt**

När varan förs in från tredje land ska moms erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML (1 kap. 1 § 1 st. ML). Moms vid import tas ut av Tullverket. Det innebär att tullagen (2000:1281) och andra tullförfattningar t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. också ska tillämpas. Enligt dessa författningar kan i vissa fall temporär eller slutlig frihet från att erlagga tull och skatter beslutas av Tullverket.

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. Se avsnitt 38.

**Skattskyldighet**

Vem som är skyldig att betala skatt vid import av varor framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML.

- I punkt 6 a regleras de importfall där en tullskuld uppkommer i Sverige; skattskyldig är den som är skyldig att betala tull.
- I punkt 6 b regleras de importfall där en tullskuld inte uppkommer. Det inträffar då en vara inte är belagd med tull eller då importen är befriad från tull. Vidare kan detta inträffa då det i skattehänseende är fråga om import men

inte i tullhänseende, t.ex. då varan förs in till Sverige från ett område som är inom EG:s tullområde men utanför mervärdesskatteområdet, t.ex. Åland. Skattskyldig är den som skulle ha varit skyldig att betala tull om importen eller införseln hade varit tullbelagd.

- I punkt 6 c regleras importfall där skyldigheten att betala tull uppkommer i ett annat EG-land på grund av att ett mellanstatligt enhetstillstånd används. Ett mellanstatligt enhetstillstånd innebär att de stater inom EG som så önskar kan erbjuda aktörer möjlighet att ha sina kontakter med tullmyndigheten i ett EG-land även avseende varor som fysiskt befinner sig i ett annat EG-land (se vidare prop. 2003/04:41). Skattskyldig är i sådant fall innehavaren av tillståndet.

**Skattesats**

Vid import är skattesatsen normalt densamma som vid omsättning av varan inom landet. Vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§ ML är dock skattesatsen 12 %.

**Beskattningsmyndighet**

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara. Importmoms för vara fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull. I den mån inte regeringen föreskriver annat gäller bestämmelserna om påförande och erläggande av tull och överklagande av Tullverkets beslut även för importmoms. Det är således till Tullverket man ska vända sig med frågor som rör momsen vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även Skatteverket vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitt 38.

Skatteverket är beskattningsmyndighet vid införsel av varor till Sverige från annat EG-land. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitt 10.4.

**Tullklarering**

Alla varor som införs till Sverige från tredje land ska tullklareras. Med tullklarering avses de åtgärder Tullverket vidtar i fråga om en vara som angivits till en godkänd tullbehandling. Förtullning är en form av tullklarering. Den viktigaste tullproceduren är ”övergång till fri omsättning”, som motsvarar förtullning. Som exempel på tullklarering kan nämnas uppläggning i tullager.

**”Tullskyldig”**

För att förtullas ska en vara ”anmälas till förtullning”. Den som anmäler en vara för förtullning blir deklarations- och betalningsskyldig. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tull-



deklaration. Anmälan ska lämnas på enhetsdokument (ED) och till denna ska fogas faktura. Deklaranten ska på begäran förete frakt- och andra handlingar, som avser köpet eller införseln av varan. Anmälan till förtullning kan även ske genom elektronisk uppgiftslämning. Deklaration får lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos Tullverket. Det är dock alltid importören som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas, att tull och skatter betalas och att övriga bestämmelser som avser importen följs.

Med ledning av tulldeklarationen fastställer Tullverket tull, skatt (t.ex. moms) och avgifter. Angående avdragsrätt vid import se avsnitt 15.2.3.1.

**”Tullskyldig”** Om en speditör uppträder som ombud för en importör och betalar importmomsen till Tullverket för importörens räkning, har speditören inte rätt till avdrag för sådan moms. Se dock avsnitt 10.8.2 angående 6 § SBF. Se även avsnitt 15.2.3.1 angående speditörsfaktura.

**Omsättningsland vid import** Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML har en vara omsatts inom landet om varan importeras för att omsättas. Se vidare angående denna bestämmelse i avsnitt 10.2.2.3.

**Olaglig import** EG-domstolen har i C-455/98, Kaupo Salumets, bedömt att import av en vara som i sig är laglig men som är föremål för särskilda tillståndsregler omfattas av skattskyldighet för import. Frågan gällde import genom smuggling av etylalkohol. Se även 111/92, Lange, angående olaglig export.

### **10.8.3 Undantag från skatteplikt**

Moms ska enligt 1 kap. 1 § 3 p. ML erläggas vid skattepliktig import av varor. Vissa undantag finns dock.

**Temporär import** Undantag från skattskyldighet gäller då vara förs in tillfälligt under s.k. temporär import enligt lagen om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m. och förordningen om vissa förfaranden med ekonomisk verkan, m.m. Förfarandet är tillämpligt på exempelvis införsel av varuprov, varor för utställning etc. I vissa fall fordras det dock deposition eller säkerhet. Tidigare benämndes förfarandet temporär tullfrihet.

**Tullager** I artikel 16.1 A i sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade i tullager och dylikt

är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri omsättning inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur.

**Skattefrihet för viss import**

I artikel 14.1 i det sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet vid import av vissa varor. Artikeln motsvaras av 3 kap. 30 § 1 st. ML. En uppräknig av vilka varor som omfattas av undantaget finns i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

**Import för omsättning till annat EG-land**

Enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML föreligger vid import av vara undantag från skatteplikt om denna efter importen ska omsättas till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett GIF i ett annat EG-land. Med omsättning avses även överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land, se 2 kap. 1 § 2 st. ML. Yrkande om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklaration. Se även avsnitt 10.2.2.3.

**6 § SBF**

En utländsk företagare som avser att göra en sådan import och därmed sammanhängande omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML kan enligt 6 § SBF registrera sig till moms genom ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL. Tullverket har utfärdat föreskrifter på området. Se även avsnitt 40.

**Gas och el**

Enligt 3 kap. 30 § 3 st. ML undantas import av gas genom distributionssystem för naturgas eller av el. Undantaget har införts för att undvika dubbelbeskattning med anledning av de särskilda bestämmelser om omsättningsland som införts i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML, se avsnitt 10.2.5.

För närvarande är det inte aktuellt att tillämpa undantaget vid import av gas eftersom Sverige saknar distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land.

**Sjätte direktivet**

Bestämmelserna i ML angående undantag från skatteplikt vid import har följande motsvarigheter i sjätte direktivet. 3 kap. 30 a § 1 st. motsvaras av artikel 14.1, 3 kap. 30 a § 2 st. motsvaras av artikel 28c D och 3 kap. 30 a § 3 st. motsvaras av artikel 14.1 k.

**Import av fordon**

I vissa fall kan en personbil föras in till landet utan att moms ska erläggas. Detta gäller enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. när

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.) (se även avsnitt 39.1.1),

- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (rådets förordning nr 918/83).

**Exempel**

I avsnitt 10.10.3.2 finns exempel avseende import (exempel 37 a–c).

**10.8.4 Beskattningsunderlag**

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8–11 §§ ML.

**Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till 7 kap. 8–11 § ML finns i artikel 11 B i sjätte direktivet.

Beskattningsunderlaget ska förutom varans värde för tulländamål, med tillägg för tull och andra statliga skatter och avgifter m.m. omfatta frakt- och försäkringskostnader och andra sådana bikostnader fram till den första bestämmelseorten i importlandet. Exempel på bikostnader är bl.a. emballage- och provisionskostnader och godshanteringstjänster. Beskattningsunderlaget ska även inkludera kostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i importlandet eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen. Bestämmelserna om detta finns i 7 kap. 8 § ML och i 13 b § MF. Tullverket har utfärdat föreskrifter på området.

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Samtidigt föreligger rätt till återbetalning av ingående moms för den som tillhandahåller en sådan tjänst (10 kap. 11 § ML).

I 7 kap. 9–11 §§ ML finns regler om hur beskattningsunderlag ska beräknas i vissa särskilda fall. Bestämmelserna innebär i princip att beskattningsunderlaget ska utgöras av värdet av tillfört material och arbete. 9 § avser återimport av varor som bearbetats i tredje land på annat sätt än genom reparation. 10 § avser import och återimport av varor som tillverkats helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror. 11 § avser återimport av varor som reparerats. Vid import av varor som lagts i sådana särskilda lager som omfattas av 9 c kap. ML, finns regler i 9 c kap. 6 § ML, se avsnitt 38.

## **10.9 Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående moms**

### **10.9.1 Inledning**

Nedan följer en kort redogörelse av ML:s bestämmelser om avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående moms vid internationell handel med varor. Se även avsnitt 16.

### **10.9.2 EG-leverans som är undantagen från skatteplikt**

#### **EG-försäljning**

Den som omsätter varor i Sverige under sådana förhållanden att svensk moms ska tas ut av kunden har rätt till avdrag för ingående moms enligt allmänna regler i ML även om kunden hör hemma i annat EG-land. I de fall omsättningen är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens förvärv, GIF, i annat EG-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående moms på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EG-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående moms i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML.

#### **Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § 1 st. ML vad gäller undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns i artikel 17.3 b i dess lydelse enligt artikel 28f i sjätte direktivet.

### **10.9.3 GIF**

Den som beskattas i Sverige för GIF har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående moms på förvärvet i den omfattning som framgår av 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i momsfri verksamhet eller för privat bruk.

Enligt 8 kap. 2 § 2 st. ML uppgår den ingående momsen vid GIF till belopp motsvarande den utgående moms som ska redovisas med anledning av förvärvet. Som nämnts i föregående stycke föreligger dock inte alltid avdragsrätt för den ingående momsen.

#### **Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om avdragsrätt vid GIF finns i artikel 17.2 d i dess lydelse enligt artikel 28f i sjätte direktivet.

**Avdrag kan vägras**

**10.9.4 Reservregeln**

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln som innebär att svenskt momsregistreringsnummer kan återopas för undantag från skatteplikt i omsättningslandet även om en vara ska transporteras till ett annat EG-land än Sverige kan avdrag i vissa fall vägras. Reservregeln ska fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv där momsregistreringsnummer återopats som grund för att undanta omsättningen från skatteplikt. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML). Rätt till avdrag vid tillämpning av denna regel bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

**10.9.5 Omsättning i annat EG-land**

Enligt 10 kap. 11 § 3 st. ML föreligger rätt till återbetalning för ingående moms som avser förvärv inom landet som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land. Rätt till återbetalning bör i likhet med vad som gäller avdragsrätten vid GIF enligt reservregeln endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Rätt till avdrag bör också föreligga om det kan visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

RR har i RÅ 1999 not. 245, uttalat sig om tillämpningen av nämnda bestämmelse såvitt avser dess lydelse före den 1 november 1995, se vidare avsnitt 16.5.

**Sjätte direktivet**

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § 3 st. ML finns i artikel 17.3 a i dess lydelse enligt artikel 28 f i sjätte direktivet.

**10.9.6 Export**

En redogörelse över rätten till återbetalning av ingående moms vid export finns i avsnitt 16.7.

**10.9.7 Import**

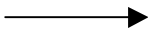
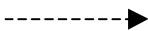


Avdragsrätt vid import beskrivs i avsnitt 15.2.3.1.

## 10.10 Exempel

### 10.10.1 Inledning

I detta avsnitt finns ett antal exempel för hur bestämmelserna om omsättningsland och GIF ska tillämpas i skilda situationer. För överskådlighetens skull, och för att kunna tjäna som en praktisk vägledning i de situationer företagare och andra kan ställas inför, har exemplen utformats utifrån några normalt förekommande affärstransaktioner.

Symbolerna i exemplen har följande betydelse.

-  **Pilen anger varans väg**
-  **Pilen anger fakturans väg**
-  **Gräns mot tredje land**
-  **Gräns mot EG-land**

Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska ingå i en faktura enligt 11 kap. 8 § ML kommer inte att beröras i de följande exemplen. En närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i avsnitt 17.4. Beträffande redovisning i deklaration och KVR hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdes-skatteförfarandet 2004 (SKV 555) bilaga 5, skattedeklarations-broschyren (SKV 409) och broschyren hur man fyller i kvartalsredovisningen (RSV 557) samt RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som ska lämnas i KVR.

Exemplen har delats in i följande avsnitt:

- Handel med varor inom EG, avsnitt 10.10.2.
- Försäljning av varor från Sverige, avsnitt 10.10.2.1.
- Försäljning av varor till Sverige, avsnitt 10.10.2.2.
- Monteringsleveranser, avsnitt 10.10.2.3.
- Distansförsäljning, avsnitt 10.10.2.4.
- Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder, avsnitt 10.10.2.5.
- Trepårtshandel, avsnitt 10.10.2.6.
- Handel med fler än tre parter, avsnitt 10.10.2.7.
- Överföring av varor, avsnitt 10.10.2.8.

- Handel med tredje land, avsnitt 10.10.3.
- Export, avsnitt 10.10.3.1.
- Import, avsnitt 10.10.3.2.

### **10.10.2 Handel med varor inom EG**

#### **10.10.2.1 Försäljning av varor från Sverige**

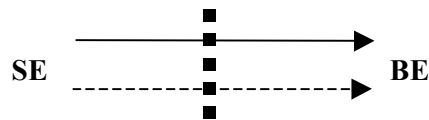
#### **Redogörelse för bestämmelserna**

I avsnitt 10.3 redogörs för undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML då varor transporteras från Sverige till ett annat EG-land.

#### **Köparen åberopar VAT-nr**

#### *Exempel 1*

SE i Sverige säljer en maskin till BE i Belgien. Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Maskinen transporteras från Sverige till Belgien.



SE:s omsättning i Sverige är undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. BE gör ett GIF i Belgien.

SE:s redovisning

Deklarationen: rad 23.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod  
och värdet av varuleveransen.

**Försäljning  
av skepp**

*Exempel 2*

SE i Sverige säljer ett begagnat skepp för yrkesmässigt fiske till PT i Portugal. Omsättningen av skeppet är undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 21 § ML.

SE:s redovisning styrs av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte.

SE:s redovisning om PT åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 23.

KVR: PT:s VAT-nummer inkl. landskod  
och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om PT inte åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 12.

KVR: lämnas inte.

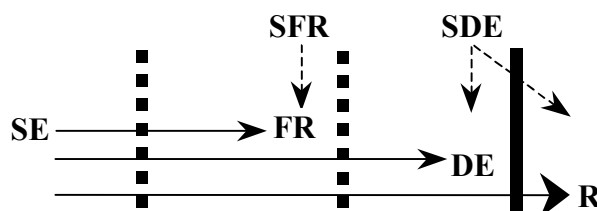
**Beställning via  
filial - direkt  
leverans till kund**

*Exempel 3*

SE i Sverige har en filial (SFR) i Frankrike och en filial (SDE) i Tyskland. SFR tar upp beställning på varor från näringsidkaren FR i Frankrike. SDE tar upp beställningar på varor från näringsidkaren DE i Tyskland och från R i Ryssland. Varorna sänds direkt från SE till FR, DE och R. Samtliga är momsregistrerade i respektive hemland.

Omsättningarna till FR och DE är gjorda i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Moms ska inte tas ut vid försäljningarna till Frankrike och Tyskland, eftersom de blir föremål för GIF där (3 kap. 30 a § ML). Moms ska inte heller tas ut vid försäljningar till Ryssland, då de utgör exportförsäljningar (omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § 1 och 2 p. ML).





SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 21 (leverans till R),  
rad 23 (leverans till FR respektive DE).

KVR: köparens (FR respektive DE) VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen. Avseende försäljning till R lämnas inga uppgifter i KVR.

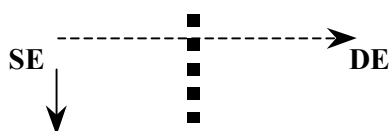
### Leverans till filial

Om varorna i stället levereras från SE till filialerna och därefter till köparna, kan beskattningsresultatet bli annorlunda. Överföringen till filialerna kan då komma att beskattas i Frankrike respektive Tyskland som GIF och omsättningarna gentemot köparna anses som omsättningar i dessa länder. Överföringen likställs i Sverige med en skattepliktig omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML och undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Överföringen redovisas på rad 24 i deklARATIONEN. I KVR anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod SE:s tyska respektive franska VAT-nummer inkl. landskod. Dessutom anges värdet av varan. En närmare beskrivning av bestämmelserna om överföring av varor från Sverige till annat EG-land finns i avsnitt 10.3.7.

### Varan stannar i Sverige

#### Exempel 4

SE i Sverige säljer en vara till DE i Tyskland. Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan transporteras inte till Tyskland eller till ett annat EG-land utan stannar i Sverige.



SE:s omsättning i Sverige är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

SE:s redovisning:

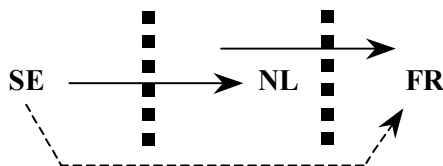
Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

### Transport via annat EG-land

#### *Exempel 5*

SE i Sverige säljer en vara till FR i Frankrike. SE och FR är registrerade till moms i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till NL i Holland för viss reparation eller annan bearbetning (ej tillverkning av ny vara). Varan sänds vidare från Holland till Frankrike. Varan säljs momsfrött i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML.



SE:s redovisning:

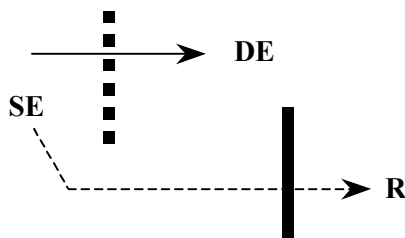
Deklarationen: rad 23.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

### Köpare från tredje land

#### *Exempel 6*

SE i Sverige säljer en vara till R i Ryssland. R säljer varan vidare till DE i Tyskland. DE, SE och R är registrerade till moms i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.



Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredje land. Varan kan inte säljas momsfrött i Sverige

enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren R inte är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige. Beroende på var varan finns när äganderätten övergår till R, kan R bli registreringskyldig i Sverige eller Tyskland. Om varan finns i Sverige när äganderätten övergår till R får R:s omsättning till DE anses ha skett i Sverige (varan finns i Sverige då transporten från R till DE påbörjas enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). R blir skyldig att låta registrera sig till moms i Sverige enligt 3 kap. 1 § 4 p. SBL.

R:s redovisning om han ska momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Om varan finns i Tyskland när äganderätten övergår till R får R:s omsättning till DE anses ha skett i Tyskland. Varan får i sådant fall anses befinna sig i Tyskland när transporten av varan från R till DE påbörjas. R:s omsättningen har därför skett utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

SE:s redovisning om R momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

SE:s redovisning om R momsregistreras i Tyskland:

Deklarationen: rad 23.

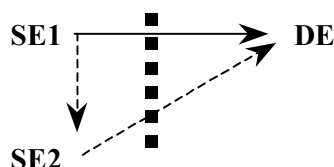
KVR: R:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Om varan levereras från Sverige till ett annat EG-land men såväl säljare som köpare är registrerade till moms i Sverige ska transaktionen beläggas med svensk moms.

**Svensk köpare –  
gränsöverskridande  
transport**

*Exempel 7*

SE1 säljer en vara till SE2 (led 1). Båda är registrerade till moms i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE (led 2). Denne är registrerad till moms i Tyskland.



SE1:s försäljning till SE2 är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Svensk moms ska tas ut.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE2 vidare säljer varan till DE i Tyskland kan detta ske utan svensk moms (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

### **Nya transportmedel**

#### *Exempel 8*

SE i Sverige säljer en ny personbil till en dansk privatperson.

Eftersom köparen ska förvärvsbeskattas i Danmark säljer SE utan svensk moms (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Deklarationen: rad 12.

KVR: ska inte lämnas.

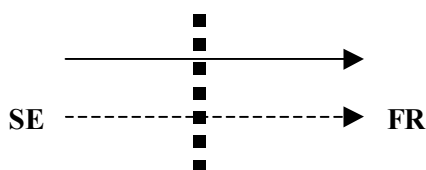
Övrigt: SE ska sända kopia av fakturan till Skatteverkets Ludvikakontor.

### **Institutions inköp**

#### *Exempel 9*

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger det gränsvärde

(förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR torde med anledning av förvärvet bli registrerad till moms i Frankrike.



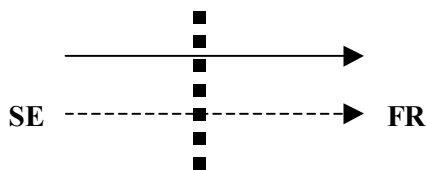
SE:s redovisning om FR registreras till moms i Frankrike:

Deklarationen: rad 23.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

*Exempel 10*

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger inte det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR har inte heller begärt frivilligt inträde i det franska momssystemet.



SE ska ta ut svensk moms.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Försäljningen kan ske utan svensk moms endast om FR visar att han är registrerad till moms i Frankrike på grund

av att förvärvströskeln överskridits eller att förvärvsbeskattning ska ske till följd av beslut om frivillig skattskyldighet för förvärv. De svenska bestämmelserna om förvärvströskeln behandlas i avsnitten 10.4.2.4.

*Exempel 11*

SE i Sverige för över varor till Tyskland för försäljning på auktion. Äganderätten övergår till köparen vid klubbslaget.

**Auktion**

Varan finns i sådant fall inte i Sverige, utan i det andra EG-landet, när transporten till köparen påbörjas vilket innebär att försäljningen inte är en omsättning i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. jämfört med 5 kap. 1 § 1 st. ML. SE ska därför registreras i auktionslandet för överföringen av varorna samt för sin omsättning där.

SE:s redovisning i Sverige:

Deklarationen: rad 24.

KVR: ska lämnas med angivande av SE:s VAT-nummer inkl. landskod i tyskland och värdet av varuleveransen.

**Djurskinnsauktioner i Finland resp. Danmark**

Det förekommer dock att andra EG-länder har bestämmelser som innebär att köparen ska anses göra ett GIF vid t.ex. auktionsförsäljning av varor från ett annat EG-land. Det gäller t.ex. vid försäljning av skinn på pälsdjursauktioner i Finland och Danmark. Av praktiska skäl kan i sådant fall en svensk skinnförsäljare i skattedeklaration få redovisa omsättningen till köparen (auktionsförrättaren) som en varuleverans till ett annat EG-land. Försäljningen ska då även redovisas i KVR med angivande av köparens (auktionsförrättarens) VAT-nummer, se skrivelse från RSV 1995-12-21, dnr 9085-95/902.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

KVR: ska lämnas med angivande av köparens VAT-nummer inkl. landskod i Finland respektive Danmark och värdet av varuleveransen.

### 10.10.2.2 Försäljning av varor till Sverige

**Redogörelse för bestämmelserna**

En redogörelse för bestämmelserna om GIF vid förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor och nya transportmedel finns i avsnitt 10.4.2.4.

**Transport via annat EG-land**

*Exempel 12*

SE, som är registrerad till moms i Sverige, förvärvar en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland via Danmark till Sverige.

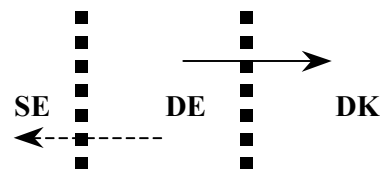
SE gör ett GIF i Sverige. Att varan sänds via ett annat EG-land saknar betydelse för bedömningen. SE redovisar skatt på samma sätt som i exempel 11.

**Reservregeln**

En redogörelse för tillämpning av reservregeln finns i avsnitt 10.4.2.6.

*Exempel 13*

SE förvärvar under återopande av sitt svenska VAT-nummer en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland till DK i Danmark på begäran av SE.



SE gör egentligen ett GIF i Danmark. Om SE inte visar att förvärvsbeskattning skett i Danmark eller att fråga är om trepartshandel ska förvärvsbeskattning ske i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML, den s.k. reservregeln). Avdragsrätt för ingående moms föreligger endast om SE kan visa att han är skattskyldig för omsättning av varan i Danmark, eller att han vägrats registrering av behörig myndighet i Danmark (jfr exempel 25) där avdrag anses kunna medges eller att varan förvärvats för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om SE, efter det att beskattning skett i Sverige, visar att beskattning skett även i Danmark, har SE rätt att med stöd av 13 kap. 25 a § ML justera sin svenska moms-redovisning.

**Förvärvströskeln** En redogörelse för bestämmelserna om GIF vid tillämpning av förvärvströskeln finns i avsnitt 10.4.2.4.

*Exempel 14*

SE, som är en idrottsförening i Sverige, har köpt varor i Frankrike för 40 000 kr till den idrottsliga verksamheten. SE är registrerad till moms i Sverige för försäljningsverksamhet från en butik. SE har inte gjort några ytterligare inköp från andra EG-länder än Frankrike till den idrottsliga verksamheten under det innevarande eller det föregående året.

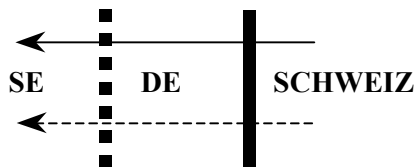
SE ska inte använda den vara som köpts i Frankrike (och för vilken fransk moms torde ha erlagts) i den verksamhet man bedriver som medför skattskyldighet (butiken). På grund härav, och då förvärvströskeln om 90 000 kr inte överskrids, ska inte SE beskattas för GIF i Sverige.

**Import via annat EG-land** I avsnitt 10.4.2.5 lämnas en redogörelse för bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML om import via annat EG-land.

*Exempel 15*

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om en juridisk person som inte är näringsidkare importerar en vara till ett annat EG-land för vidaretransport till Sverige (2 a kap. 5 § ML). Regeln har karaktären av spärregel avsedd att säkerställa beskattning i destinationslandet.

SE är en institution i Sverige.



SE köper en vara i Schweiz och transporterar den via Tyskland till Sverige. SE ska beskattas i Sverige för GIF och ska därför registreras till moms här.

SE:s redovisning:



Deklarationen: rad 25 och 35.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE betalt importmoms i Tyskland ska han beskattas för GIF i Sverige men avdragsrätt saknas i detta fall. SE torde kunna erhålla återbetalning av importmomsen i Tyskland.

Om SE inte erlagt importmoms i Tyskland till följd av regler om transiteringsförfarande (T1-proceduren, jfr exempel 37 b), och därför erlägger importmoms i Sverige, ska beskattning av GIF inte ske i Sverige.

### 10.10.2.3 Monteringsleveranser

I avsnitt 10.2.2.2 lämnas en redogörelse för bestämmelserna om monteringsleveranser.

#### Försäljning från Sverige

##### *Exempel 16*

(Jfr exempel 17 och 29 nedan 4 samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11 om beskattningsland för tjänster.)

SE i Sverige säljer en maskin för montering hos BE i Belgien. SE ombesörjer monteringen.

#### Installationsarbete av mindre omfattning

##### *16 a*

Installationsarbetet är inte av så ringa omfattning att leveransen kan ses som en sådan EG-varuförsäljning vid vilken köparen ska förvärvsbeskattas, men det är inte heller fråga om tillhandahållande av en tjänst t.ex. byggnadsentreprenad. SE anses omsätta en vara inklusive montering och installation därav.

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket avgörs av de belgiska myndigheterna, och således redovisar skatten där ska det inte ske någon redovisning i den svenska skattedeklarationen eller i KVR av omsättningen till den belgiske kunden. När det är fråga om en sådan monteringsleverans som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML ska något värde av varuöverföring ej heller redovisas enligt 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

Om SE inte registreras i Belgien ska det likafullt inte ske någon redovisning av omsättningen till den belgiske kunden i den svenska deklARATIONEN.

**Installations-  
arbetet är om-  
fattande**

*16 b*

Tillhandahållandet är av sådan art och omfattning att det är att betrakta som omsättning av tjänst.

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, ska förflyttningen av maskinen ses som en överföring (se avsnitt 10.3.7) och därmed redovisas på samma sätt som en försäljning (gemenskapsintern omsättning). Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

SE:s redovisning i Sverige av varuöverföringen:

Deklarationen: rad 24 (omsättning av tjänst rad 22).

KVR: SE:s belgiska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varan.

**Försäljning till  
Sverige**

*Exempel 17*

(Jfr exempel 16 och 29 i detta avsnitt samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11 om beskattningsland för tjänster.)

DE är en tysk företagare som inte har något fast etableringsställe i Sverige. DE tar upp en beställning på en maskin och åtar sig att installera denna hos kunden i Sverige. Maskinen tillverkas hos DE i Tyskland som för över den till Sverige för montering, installation och provkörning hos kunden. Installationsarbetet framstår inte som någon ringa del av leveransen, men åtagandet som helhet kan å andra sidan inte anses vara hänförligt till tillhandahållande av en tjänst. Någon uppdelning på tillhandahållande av vara respektive tjänst bör inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett varutillhandahållande. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

**Omsättning  
i Sverige**

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). DE:s överföring hit av maskinen utgör inte något GIF i Sverige enligt 2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML.

**Omvänd skatt-  
skyldighet**

Enligt huvudregeln är en momsregistrerad förvärvare av den s.k. monteringsleveransen skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om säljaren så som DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Om DE på grund av skattskyldighet för annan omsättning i Sverige eller överföringar lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML. I fakturan från DE ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s momsregistreringsnummer.

För omsättningar till i Sverige icke momsregistrerade köpare är DE alltid skattskyldig.

**Säljaren kan  
begära att få vara  
skattskyldig**

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få 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 DE gör.

**10.10.2.4 Distansförsäljning**

I avsnitt 10.2.2.4 lämnas en redogörelse för bestämmelserna om distansförsäljning.

**Försäljning  
från Sverige**

*Exempel 18*

SE i Sverige säljer per postorder varor till ett annat EG-land och överskrider den s.k. omsättningströskeln i det landet. Omsättningen är då gjord i det andra EG-landet och ska inte föranleda redovisning i deklaration eller KVR i Sverige. Något GIF på grund av varuöverföring ska inte heller redovisas i deklaration och i KVR. Det framgår av 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

Om omsättningströskeln överskrids efter det att försäljning pågått en tid under året torde eventuellt registrering i det andra landet komma i fråga endast fr.o.m. den tidpunkt då omsättningströskeln faktiskt överskrids. De omsättningar som gjorts före den tidpunkten anses då gjorda i Sverige och svensk moms redovisas för dessa.

Redovisning i skattedeklarationen för sistnämnda försäljning görs som för andra försäljningar i Sverige (dvs. rad 11 och 32). KVR ska inte lämnas.

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

**Försäljning till Sverige**

*Exempel 19*

IT bedriver försäljning av varor på postorder från Italien. Han har under ett år haft sådan försäljning på över 320 000 kr till svenska privatpersoner och till föreningar m.fl. som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att de inte kommer över den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr (se härom i avsnitt 10.6.4.9).

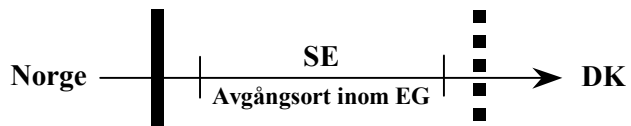
IT blir skattskyldig till moms i Sverige från och med den omsättning som innebär att gränsvärdet 320 000 kr överskrids (5 kap. 2 § 1 st. 4 p., 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska låta registrera sig till moms i Sverige (23 kap. 4 § SBL). Registrering sker vid Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm. Skattskyldigheten gäller under resten av kalenderåret samt under påföljande år. I och med att IT:s omsättning av varorna äger rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML utgör inte hans överföring av varorna från Italien till Sverige ett GIF (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML).

**10.10.2.5 Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder**

En redogörelse för bestämmelserna om försäljning ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg vid resa mellan EG-länder finns i avsnitt 10.2.4.

*Exempel 20*

En tågresor går från Oslo till Köpenhamn via Sverige. Tåget gör uppehåll på olika platser i Sverige, där passagerare går av och på tåget.



Försäljning som sker i Norge utgör omsättning utomlands. Försäljning som sker i Sverige och Danmark är omsättning i Sverige (tågets avgångsplats inom EG är i Sverige). I motsatt riktning är all försäljning som sker i

Danmark och Sverige omsättning i Danmark. Omsättning gjord på norskt territorium sker i tredje land.

### 10.10.2.6 Trepårtshandel

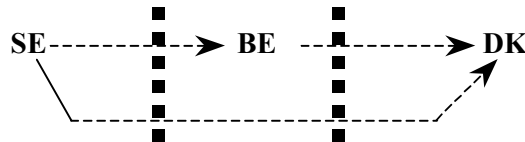
#### Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om trepartshandel finns i avsnitt 10.5.

#### SE är första ledet

##### Exempel 21

SE i Sverige säljer en vara till BE i Belgien som säljer den vidare till DK i Danmark. De är momsregistrerade i respektive hemland. Leveransen sker direkt från SE till DK (dvs. trepartshandel).



SE:s försäljning till BE är fri från svensk moms (3 kap. 30 a § ML).

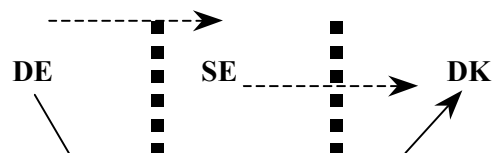
SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

#### SE är mellanman

##### Exempel 22



DE i Tyskland säljer en vara till SE i Sverige som säljer den vidare till DK i Danmark. Samtliga är registrerade till moms i sitt hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Danmark.

Fråga är om en s.k. trepartshandel. SE ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 26 (mellanman i trepartshandel).

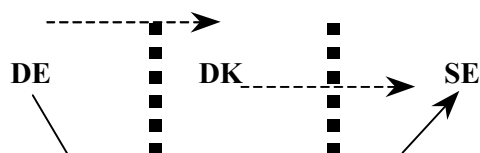
KVR: DK:s VAT-nummer inkl. landskod

och i fältet avseende trepartshandel  
värdet av varuleveransen till DK.

### SE är tredje ledet

#### Exempel 23

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.



Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett GIF i Sverige, men detta undantas från skatteplikt på grund av att DK är en utländsk företagare, (3 kap. 30 b § ML). SE är enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (s.k. efterföljande omsättning).

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om DK har ett fast etableringsställe i Sverige är bestämmelsen i 3 kap. 30 b § ML inte tillämplig av den anledningen att DK i så fall inte anses som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, vilket innebär att DK då blir skattskyldig för sitt GIF i Sverige och för den efterföljande omsättningen till SE. DK:s redovisning i så fall: Deklarationen: Rad 25, 35 och 37 (förvärvet). KVR lämnas aldrig av köparen. Rad 11, 32 (omsättningen till SE).

#### 10.10.2.7 Handel med fler än tre parter

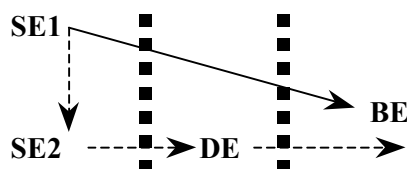
### Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om handel med fler än tre parter finns i avsnitt 10.6.1.

#### Exempel 24

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till svenska (2) SE2. SE2 säljer varan vidare till (3) DE i Tyskland. Denne säljer den till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från

SE1 till BE. Samtliga parter är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



(1) SE1:

Omsättningen är gjord i Sverige och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

(2) SE2:

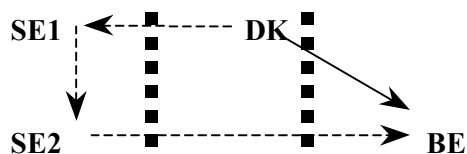
Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt (SE2 är säljare i en tvåpartshandel alternativt i en trepartshandel).

Deklarationen: rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

*Exempel 25*

(1) DK i Danmark säljer en vara till (2) SE1 i Sverige som säljer den till (3) SE2 i Sverige. SE2 säljer varan vidare till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från Danmark till Belgien. Samtliga parter är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



Om SE1 blir momsregistrerad i Danmark (avgångslandet) kan SE2 behandlas som s.k. mellanman i en trepartshandel. Om i stället SE2 blir momsregistrerad i Belgien (destinationslandet) kan SE1 behandlas som mellanman i en trepartshandel.

I detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är andra eller tredje part i kedjan) bör man av praktiska skäl kunna se försäljningarna som två fall av tvåpartshandel dvs. dels mellan DK och SE1, dels mellan SE2 och BE.

Detta innebär att SE1 redovisar ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML). SE1 debiterar inte moms i sin faktura till SE2. I detta fall har SE1 även avdragsrätt för sin förvärvsskatt på grund av att man vet vad som händer med varan efter förvärvet, att SE1:s köp och försäljning redovisas i en och samma deklaration, att det är fråga om en transaktion där två svenska VAT-nummer åberopas och att Sverige inte är varans destinationsland (jfr exempel 24).

(2) SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37 (GIF) samt av praktiska skäl rad 21 (försäljningen till SE2).

KVR: ska inte lämnas.

SE2:s försäljning bör i ett sådant här fall ses som en omsättning i Sverige som blir undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML (säljande part i en tvåpartshandel där BE gör ett GIF).

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

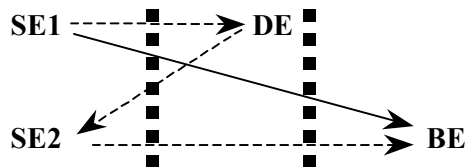
KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Huruvida SE1 och SE2 ska registreras till moms i Danmark eller Belgien avgörs dock av dessa länders bestämmelser.

#### *Exempel 26*

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till (2) DE i Tyskland som säljer den till (3) SE2 i Sverige. Denne säljer varan till (4) BE i Belgien. Varan sänds från SE1 direkt till BE. Samtliga parter är momsregistrerade.





Av praktiska skäl bör i detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är förste respektive tredje part i kedjan) försäljningarna ses som dels en tvåpartshandel (mellan SE1 och DE), dels som en trepartshandel (mellan DE, SE2 och BE).

SE1:s omsättning i Sverige blir därmed undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML.

(1) SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE2 är mellanman i en trepartshandel och ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 26 (mellanman i trepartshandeln).

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avs. trepartshandel värdet av varuleveransen till BE.

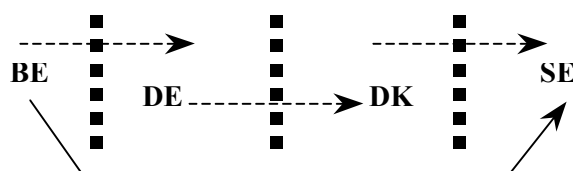
*Angående exempel 27-28:*

I avsnitt 10.6 har framhållits att allmänna regler i ML i princip gäller vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Vidare påpekas behovet av förenklingar även i dessa fall och grundtanken bakom de lämnade förslagen till lösning. Nedan lämnas några förslag till lösning vid fyrpartshandel där varan är destinerad till Sverige. Grundtanken bakom dessa är densamma som redovisats i avsnitt 10.6.

*Exempel 27*

BE i Belgien säljer en vara till DE i Tyskland. Denne säljer varan till DK i Danmark som säljer varan till SE i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och moms-

registrerade i respektive hemland. Varan sänds från Belgien direkt till Sverige.



SE:s redovisning styrs av den faktura han får från DK.

Om DK behandlar försäljningen till SE som en vanlig tvåpartshandel, dvs. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer (11 kap. 8 § 4 p. ML) och inte debiterat någon moms, bör SE redovisa detta som ett GIF. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning GIF vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en treparts-handel, dvs. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML.

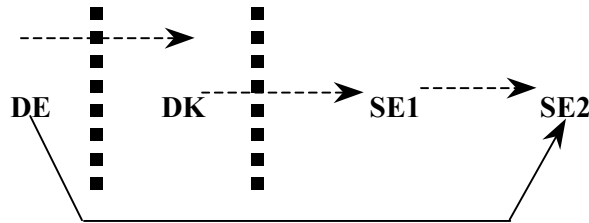
Även i denna situation blir SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas inte.

#### *Exempel 28*

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer den vidare till SE1 i Sverige som i sin tur säljer den till SE2 i Sverige. Varan transporteras direkt från Tyskland till SE2 i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och momsregistrerade i respektive hemland.



SE1:s redovisning av köpet från DK styrs (på samma sätt som i exempel 28 a ovan) av DK:s faktura, dvs. utifrån om DK betraktat transaktionen som tvåparts- eller trepartshandel.

SE1:s försäljning till SE2 får ses som en omsättning inom landet. SE1 ska därför debitera SE2 moms. Uttryckligt lagstöd saknas för att betrakta detta som en omsättning inom landet. Grundtanken torde dock vara att om en förvärvsbeskattning sker i Sverige (varans destinationsland), bör även en efterföljande försäljning till någon med svenskt VAT-nummer anses som en omsättning inom landet.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: SE1 ska inte lämna KVR (ingen EG-handel).

#### 10.10.2.8 Överföring av varor

##### Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om överföringar från Sverige till andra EG-länder finns i avsnitt 10.3.7.

Bestämmelserna om överföringar från andra EG-länder till Sverige lämnas i avsnitt 10.4.3.

##### Överföring från Sverige

###### *Exempel 29*

(Jfr exempel 16 och 17 ovan samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11 om beskattningsland för tjänster.)

SE i Sverige för över en del av sitt lager till Danmark. SE kan bli skyldig att registrera sig till moms i Danmark eftersom han anses göra ett GIF där i och med överföringen.

SE:s redovisning i Sverige:

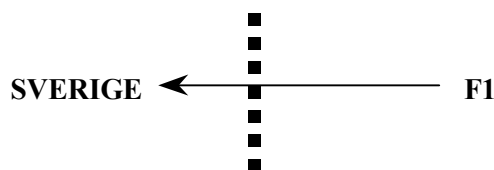
Deklarationen: Rad 24.

KVR: SE:s danska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varuleveransen.

### Överföring till Sverige

#### *Exempel 30 a*

FI, som är registrerad till moms i Finland och saknar fast etableringsställe i Sverige, för över en vara från Finland till Sverige. FI ska sälja varan i Sverige till SE som är momsregistrerad här. FI avser inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsättningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML.



FI gör på grund av överföringen av varan ett GIF här i landet. Han ska därför registreras till moms i Sverige. På grund av bestämmelse i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta GIF eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML. FI:s redovisning i Sverige för överföringen blir följande.

FI:s redovisning av förvärvet:

Deklarationen: rad 25.

KVR: ska inte lämnas i Sverige avseende överföringen, eftersom FI är att jämställa med en köpare. Omsättningen i Sverige och skatten på denna redovisas av SE på rad 11, 32 och eventuellt 37.

#### *Exempel 30 b*

Om SE inte är momsregistrerad i Sverige blir FI skattskyldig för omsättningen till denne.

*Exempel 30 c*

Om FI har ett fast etableringsställe i Sverige blir FI alltid skattskyldig för omsättningen oavsett SE:s eventuella momsregistrering.

FI redovisar i båda dessa fall omsättningen på rad 11 och skatten (vid 25 % skattesats) på rad 32 i deklarationen.

Eftersom FI är skattskyldig för omsättningen i Sverige har FI inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML, men återbetalningsrätt enligt 8 kap. Av detta följer att FI blir skattskyldig för överföringen och ska redovisa denna på raderna 25, 35 och 37.

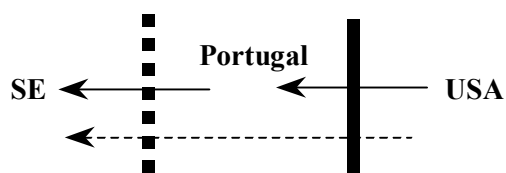
*Exempel 30 d*

Redovisningen blir densamma, som i 29 b och c om FI i det fall denne saknar etableringsställe i Sverige ansöker enligt 1 kap. 2 a § ML om att få vara skattskyldig även när köparen är momsregistrerad i Sverige.

*Exempel 31*

SE, som är momsregistrerad i Sverige, importerar en vara till Portugal från USA. Han transporterar den sedan vidare till Sverige för att använda den i den egna verksamheten här i landet.

**Överföring efter import**



SE gör ett GIF i Sverige enligt 2 a kap. 9 § ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

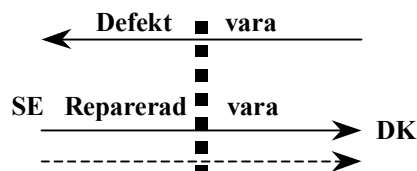
KVR: ska inte lämnas.

SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock exempel 37 b) angående transitering.

**Överföring för att utföra tjänst på varan**

*Exempel 32*

DK sänder till SE i Sverige datorer som SE ska reparera. Efter utförd reparation återsänds datorerna till DK.



DK gör visserligen en varuöverföring till Sverige men denna överföring ska inte beskattas här (2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML). Även om datorerna inte hade sänts tillbaka till det land varan ursprungligen sänts ifrån, dvs. Danmark, ska överföringen inte förvärvsbeskattas (3 kap. 30 d § ML).

Angående hur reparationstjänsten ska beskattas, se avsnitt 11.3.3.

*Exempel 33*

**Överföring för att utföra tjänst med varan**

SE ska hyra en lyftkran av DK i ett år. Parterna är momsregistrerade i respektive hemland. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och är därmed en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DK transporterar kranen till SE i Sverige. DK:s överföring av lyftkranen ska då denna gjorts för uthyrningen inte anses som ett GIF på grund av bestämmelsen i 2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Angående beskattningen av uthyrningstjänsten, se avsnitt 11.3.7.

**Varuprover**

*Exempel 34*

DE är ett industriföretag i Tyskland. DE för över varuprover till sin svenska kund SE från Tyskland till Sverige. SE ska inte betala någonting för proverna och dessa ska inte återsändas till Tyskland.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML gör DE ett GIF förvärv i Sverige. Av 3 kap. 30 d § ML framgår dock att förvärvet inte är skattepliktigt, eftersom DE skulle ha rätt till återbetalning av den s.k. förvärvsskatten om beskattning skett för förvärvet (överföringen). DE ska därmed inte beskattas för GIF med anledning av överföringen.

### 10.10.3 Handel med tredje land

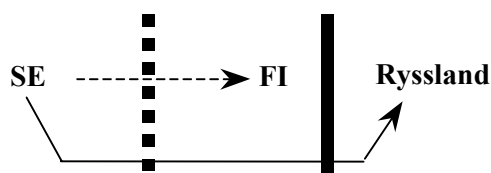
#### 10.10.3.1 Export

##### Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om export finns i avsnitt 10.7.

##### Exempel 35

SE i Sverige säljer en vara till FI i Finland. Varan transporteras från Sverige till Ryssland. Export föreligger enligt 5 kap. 9 § ML.



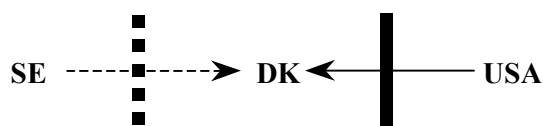
SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 21.

KVR: ska inte lämnas.

##### Exempel 36

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA (där transporten påbörjas) till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export (omsättning utom EG) föreligger (1 kap. 10 § ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 21.

KVR: ska inte lämnas.

#### 10.10.3.2 Import

##### Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om import finns i avsnitt 10.2.2.3 och 10.8.

*Exempel 37*

SE i Sverige köper en byrå från N i Norge. SE är näringsidkare och registrerad till moms i Sverige. Byrån transporteras från Norge till Sverige.

*37 a*

SE vet redan då byrån förs in i Sverige att han ska vidareomsätta den till en svensk kund, SE1, och fakturerar SE1 för denna omsättning.

Importmoms betalas till tullen. SE deklarerar omsättningen inom landet.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 11, 32 och 37 (importmomsen), är det fråga om en vara på vars omsättning en reducerad skattesats är tillämplig (se avsnitt 14) ska redovisningen inte ske på rad 32 utan på rad 33 såvitt avser skattesatsen 12 % och rad 34 såvitt avser skattesatsen 6 %.

KVR: ska inte lämnas.

*37 b*

SE vet redan då varan förs in i Sverige att han ska sälja den vidare till en finsk näringsidkare, FI och fakturerar FI för denna omsättning vid vilken varan ska transporteras till Finland.

Importmoms betalas inte till tullen (3 kap. 30 § 2 st. ML).

Det är här således fråga om ett undantag från skatteplikt enligt ML, jfr med vad som gäller vid s.k. transitering där importmoms inte tas ut på grund av att det inte sker någon import.

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Om SE inte redan är registrerad till moms i Sverige ska han bli det på grund av att han är berättigad till återbetalning av ingående moms (10 kap. 11 §, 19 kap. 13 § ML) till följd av importen och den följande omsättningen.

SE:s redovisning:



Deklarationen: rad 23.

KVR: FI:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

37 c

Vid tidpunkten för införseln vet inte SE vem han ska sälja varan till, varför den läggs i lager.

SE kan lägga varan i ett s.k. tillfälligt lager hos tullen. Han har därefter 45 dagar (om varan kommit till Sverige med fartyg) eller 20 dagar (om varan kommit med annat transportmedel än fartyg) på sig att bestämma vad han ska göra med varan. Om varan ska omsättas till en svensk köpare blir momseffekten som i exempel 37 a ovan. Om varan ska omsättas enligt 3 kap. 30 a § ML (till annat EG-land) blir utgången som i exempel 37 b (angående transitering se nedan). Om varan ska omsättas med transport till tredje land sker ingen import till Sverige.

SE:s redovisning:

Deklarationen: försäljningen redovisas som en exportförsäljning (rad 21).

KVR: lämnas inte vid en exportförsäljning.

### **Transitering T1-proceduren**

I exempel 37 införtullas varan i Sverige. I de fall en vara ska transporteras vidare till annat EG-land behöver den dock inte införtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av den s.k. T1-proceduren (extern transitering). Detta innebär att importmoms ska tas ut i destinationslandet (dvs. i Finland i exempel 37 b). Jfr exempel 15 och 31.