

## 11 Beskattningsland – tjänst

### 11.1 Allmänt

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

#### 11.1.1 Beskattningsland

Beskattning av en tjänst i Sverige sker endast om tjänsten anses omsatt i Sverige. Sverige är då beskattningsland och svensk moms ska redovisas. I 3 kap. 30 a § 3 st., 30 e §, 30 g §, 31 §, 31 a § och 32 § ML finns särskilda bestämmelser som från skatteplikt undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning.

#### Omsättningsland

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

#### Systematik, metod för läsning

I 5 kap. 4–8 §§ ML anges om omsättning av en tjänst är gjord i Sverige eller inte. Även om en tjänst enligt 4–8 §§ är omsatt inom landet kan den enligt 11 § anses vara omsatt utomlands. Bestämmelserna i 5 kap. 4–8 §§ ML ska därför läsas mot 1 och 11 §§.

#### Klassificering av tjänsterna

Ingen av reglerna i 5 kap. har företräde framför någon annan. Då fråga uppkommer om vilken av reglerna som är tillämplig ska bedömning ske om tjänsten omfattas av någon av reglerna i 5 kap. 4–7 a §§ ML. Om så inte är fallet omfattas tjänsten av

5 kap. 8 § ML. (Jfr domar av EG-domstolen C-327/94, Dudda punkt 21, C-167/95, Linthorst punkt 11, C-108/00, SPI punkt 16 och C-68/03 Lipjes punkt 16, m.fl.) Karaktären av en tjänst enligt 5 kap. 4–8 §§ ML bedöms bl.a. utifrån arten av den prestation som en köpare begär att säljaren ska tillhandahålla. Beträffande tillämpning av delnings- eller huvudsaklighetsprincipen se avsnitt 12.4. Beskattningsland för en tjänst bestäms utifrån tjänstens karaktär och i vissa fall även efter säljarens och köparens egenskap av näringsidkare eller ej samt förekomst av fast etableringsställe, bosättning och annat som ger anknytning till visst land.

**Sjätte direktivet**

Bestämmelserna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster motsvarar i huvudsak artiklarna 9, 15, 28b C, D, E och F i sjätte direktivet.

**Definition av tjänst**

Med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § ML allt som definitionsmässigt inte utgör varor enligt denna paragraf och som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Frågan om definitionsmässig åtskillnad mellan varor och tjänster uppkommer bl.a. vid elektronisk handel.

**Elektronisk handel**

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

Enligt 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är därför inte möjlig. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Det samma gäller för överföringar till diskett, CD-skivor etc. En vara som levereras ”on-line” är således inte längre ett ”materiellt ting”, dvs. den har förlorat sin fysiska identitet och därmed även sin karaktär av vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst (se avsnitt 10.1.3) och då normalt en sådan tjänst som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML (elektroniska tjänster) eller av någon annan av punkterna i det avsedda stycket (se avsnitt 11.3.5). Exempel på elektroniska tjänster 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.

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.

**Musik on-line**

Försäljning av nedladdningsbar musik on-line, utgör tillhandahållande av en tjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 d p. ML.

**Varutransport inom EG  
Inhemsk varutransport  
Stödtjänster/  
förmedling**

För varutransporter inom EG finns särskilda regler. Bestämmelserna i Rådets direktiv 91/680/EEG innehåller regler om hur momsen ska behandlas avseende varutransporter mellan EG-länder under den s.k. övergångsordningen. Genom Rådets direktiv 95/7/EG (andra förenklingsdirektivet) har regler införts som innebär att en inhemsk varutransport som har ett direkt samband med varutransport inom EG jämföras med en varutransport inom EG. På motsvarande sätt har stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en sådan transport samt förmedling som avser någon av dessa tjänster reglerats. Se avsnitt 11.3.2.

**Tjänst på lös egendom**

Särskilda regler finns för värdering av respektive arbete på varor inom EG. Se avsnitt 11.3.3.

**7 §-tjänster, näringsidkare**

Vid bedömning av omsättningsland för tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML och som tillhandahålls inom EG är förvärvarens status såsom näringsidkare eller inte av avgörande betydelse. Se avsnitt 11.3.5.

**Exportdefinition**

Vad som utgör exportomsättning framgår av avsnitt 10.7.

<b>EG:s institutioner och organ/internationella organisationer</b>	Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner och organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen (3 kap. 30 a § 3 st. ML). Se avsnitt 6.19, 11.1.3 och 39.
<b>Azorerna, Madeira</b>	Från skatteplikt undantas också omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).
<b>Posttransport-tjänster</b>	Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 6.19.
<b>Väpnade styrkor</b>	<p>Omsättning av tjänster till ett annat EG-land avsedda för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet för tjänsterna är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt (3 kap. 31 § ML). Skattefriheten medges i den omfattning som frihet från moms medges i destinationslandet för motsvarande omsättning. Säljaren ska i sina räkenskaper ha ett intyg (SKV 5929), se bilaga 15, utfärdad av behörig myndighet i det land köparen är stationerad (14 c § MF).</p> <p>Omsättning av tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor som är stationerade på Cypern undantas under vissa förutsättningar också från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML).</p>
<b>Tjänst i samband med import</b>	Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då kostnaden för denna är en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § 3 st. ML (3 kap. 32 § ML). Exempel på sådana bikostnader är bl.a. frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Se avsnitt 6.18, 10.8.4 och 12.8.
<b>Skattskyldighet och redovisningsskyldighet</b>	Några särskilda regler finns inte för när skattskyldighet respektive redovisningsskyldighet inträder vid omsättning av tjänster mellan EG-länder. Härvid gäller de allmänna bestämmelserna i ML, som innebär att skattskyldighet normalt inträder när tjänst är tillhandahållen. Se vidare avsnitt 4.5. Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående moms inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

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

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

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

#### **11.1.2 Filial samt dotterbolag**

**Filial Huvudkontor** Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag, utan att de utgör juridiskt separata enheter. Filialen utgör således en integrerad del av huvudkontorets verksamhet, även om huvudkontoret och filialen är verksamma i två skilda länder. Huruvida filialen kan anses som skattskyldig för moms i verksamhetslandet avgörs av det landets bestämmelser. EG-domstolen har i en rad avgöranden bedömt var beskattning ska ske, se avsnitt 40.

Överföring av varor eller tillhandahållande av tjänster inom samma företag utgör ingen omsättning enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1-2 p. ML. Se vidare avsnitt 40.4.

**Dotterbolag** Vid omsättning av varor eller tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML.

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

**EU, Nato m.fl.** I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls åt Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även Nato. En sammanfattning avseende på vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Se även avsnitt 6.19 och 39.

<b>Intyg</b>	Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 3 st. ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (säteland) utfärdat intyg (SKV 5929), se bilaga 15.
<b>Endast till annat EG-land</b>	Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land.
<b>Beskickningar</b>	Omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar undantas inte från skatteplikt vilket innebär att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.
<b>EU:s utrikes-representation</b>	Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representanter i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.
<b>Export</b>	ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster ska tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

## **11.2 Inom landet eller utomlands**

### **11.2.1 Allmänt**

<b>Inom landet Utomlands</b>	I 5 kap. 1 § 1 st. ML anges att i de fall det inte anges att omsättningen ska anses som en omsättning inom landet i någon av reglerna i 5 kap. är omsättningen gjord utomlands. Se vidare avsnitt 11.2.2 samt 11.3. Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 4-8 §§ ML anses tjänsten i vissa fall omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § ML (5 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 11.4.
<b>Utomlands Omsättning ombord</b>	Tjänst, t.ex. serveringstjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om det sker i EG-trafik eller tredjelandstrafik. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik.

### **11.2.2 Omsättningsland för tjänster**

En tjänst är enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från

vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. För särskilt angivna tjänster enligt 5 kap. 4–7 a §§ jämfört med 11 § ML gäller dock inte denna regel. Huruvida tjänsten är omsatt i Sverige eller utomlands avgörs då i stället efter andra kriterier.

Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in momsen till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag i 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3 och 4 b p. ML som innebär att redovisnings- och betalningsskyldigheten i vissa fall åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

Nedan följer en tablå över de tjänster som omfattas av 5 kap. 4–8 §§ och 11 § ML. I tablå gör även en hänvisning till respektive avsnitt. Därefter kommenteras varje tjänstegrupp. I respektive avsnitt redogörs också för vem som är skattskyldig. Avsnitten avslutas med ett antal exempel för att åskådliggöra reglernas tillämplighet.

#### **FASTIGHETSTJÄNSTER**

(avsnitt 11.3.1) t.ex.

- |                     |                           |
|---------------------|---------------------------|
| – byggnadsarbete    | – ritning, projektering   |
| – anläggningsarbete | – fastighetsskötsel       |
| – byggläddning      | – upplåtelse av fastighet |

#### **TRANSPORT- OCH STÖDTJÄNSTER**

(avsnitt 11.3.2)

- |                   |   |
|-------------------|---|
| – persontransport | – omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varustransport |
| – varustransport  |   |

#### **VÄRDERING AV OCH ARBETE PÅ VARA SOM ÄR LÖSEGENDOM**

(avsnitt 11.3.3) t.ex.

- |              |            |
|--------------|------------|
| – reparation | – kontroll |
| – service    | – analys   |
| – värdering  |            |

#### **KULTURELLA AKTIVITETER**

(avsnitt 11.3.4) t.ex.

- |                            |              |
|----------------------------|--------------|
| – artistiska framträdanden | – utbildning |
| – idrott                   |              |

### **7 §–TJÄNSTER**

(avsnitt 11.3.5) t.ex.

- ekonomiska rättigheter
- reklam och annonsering
- konsulttjänster
- automatisk databehandling
- information
- finansiella tjänster, försäkrings- och återförsäkringstjänster
- arbetskraft
- uthyrning exkl. transportmedel och transporthjälpmedel
- elektroniska tjänster, radio- och TV-sändningar

### **TJÄNSTER ENLIGT 8 §**

(avsnitt 11.3.6) t.ex.

- förpacknings- och kuverterings-tjänst
- lagringstjänst
- personliga tjänster (t.ex. frisör-tjänst)
- serveringstjänster
- skiljedomsuppdrag
- veterinärtjänster

### **UTHYRNING AV TRANSPORTMEDEL ELLER TRANSPORT-HJÄLPMEDEL**

(avsnitt 11.3.7) t.ex.

- personbil, släp, container

### **11 §–TJÄNSTER**

(avsnitt 11.4)

- fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik
- arbete på lös egendom
- stödtjänster eller varutransport

### **FÖRMEDLING**

(avsnitt 11.3.8)

- som avser en vara eller en tjänst

## **11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ ML**

### **11.3.1 Fastighetstjänster**

#### **Allmänt**

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



Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 9.2 a.

Som exempel på tjänster som avser fastighet kan nämnas

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

#### **Direkt anknytning**

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

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

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

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

**Ej direkt anknytning**

Följande tjänster anses inte som tjänst avseende fastighet:

- Rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden” (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).
- Konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).
- Uthyrning av plats för varuautomat i en lokal. EG-domstolen fann i dom C-275/01, Sinclair Collis, att artikel 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal, av rätten att installera, driva och underhålla en cigarettautomat i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av lokalinnehavaren, inte utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikeln.

**Inom landet eller utomlands**

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

**Skattskyldighet**

Den som inom landet omsätter en tjänst som omfattas av 5 kap. 4 § 1 st. ML är skattskyldig och ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller dock inte om säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige. I ett sådant fall är huvudregeln att förvärvaren av tjänsten är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). Säljaren har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Säljaren kan emellertid med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som säljaren gör.

Säljaren är dock alltid skattskyldig för uthyrning av lokal som omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § 2–3 st. ML.

**Upplåtelse av bro eller tunnel för trafik**

En tjänst i form av upplåtelse av bro eller tunnel för trafik anses som en tjänst som avser fastighet. Om upplåtelsen avser en bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land är omsättningen gjord inom landet till den del bron eller tunneln är belägen i Sverige. (SFS 2000:143, prop. 1999/2000:58).

**Montering eller installation**

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.6.4.13 och 11.3.3.

*Exempel 1*

(Jfr exempel 25 i detta avsnitt och exempel 16 och 17 i avsnitt 10.10.2.3.)

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

Det är här fråga om ett tillhandahållande som i sin helhet utgör tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § 1 st. ML. Tjänsten är omsatt i Sverige därför att fastigheten är belägen inom landet. DK, som saknar fast etableringsställe i Sverige och som inte heller stadigvarande vistas här, är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara med montering, blir aldrig aktuella då hela tillhandahållandet, dvs. inkl. varan, är att betrakta som en tjänst (reparation) avseende fastighet.

**Omvänd skatt-  
skyldighet**

*Alternativ 1. SE är momsregistrerad i Sverige*

Eftersom SE är momsregistrerad i Sverige blir SE skattskyldig då DK är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). DK har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Den överföring av badkaret och tvättstället som DK gör till Sverige är undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1-4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste DK vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DK:s redovisning i deklarationen:

- 1) Värdet av överföringen på rad 25.
- 2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

**Säljaren kan  
begära att få vara  
skattskyldig**

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DK med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DK gör.

DK ska då redovisa moms på sin omsättning samt förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av material (badrumsutrustningen) till Sverige (se avsnitt 10.4.3). Eftersom DK:s verksamhet medför skattskyldighet i Sverige har han avdragsrätt DK får också göra avdrag för ingående moms på inköp av varor och tjänster som han gör i Sverige för utförandet av arbetet.

SE:s redovisning i deklarationen:

Avdrag för av DK debiterad skatt på rad 37.

DK:s redovisning i deklarationen:

- 1) Överföringen på rad 25, 35 och 37.
- 2) Omsättningen av reparationstjänsten på rad 11 och rad 32.
- 3) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

**Om köparen inte är momsregistrerad**

*Alternativ 2. SE är inte momsregistrerad i Sverige.*

Om SE inte är momsregistrerad i Sverige gäller alltid att DK själv blir skattskyldig för sin omsättning och ska redovisa den på närmast ovan angivna sätt i deklARATIONEN.

**Renovering av byggnadstillbehör**

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

**Arkitekttjänst 5 kap. 1 § ML**

*Exempel 2*

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

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

**Byggtjänst – svensk byggare 5 kap. 4 § ML**

*Exempel 3*

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

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

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

**Byggtjänst – utländsk byggare 5 kap. 4 § ML**

*Exempel 4*

En fastighetsägare som är en privatperson får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg.

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

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

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

Byggmästarens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Då köparen av tjänsten är en privatperson (som inte är momsregistrerad) kan omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, inte tillämpas. Jfr exempel 1.

**Byggnads-  
entreprenad  
Utländsk  
entreprenör  
5 kap. 4 § ML**

*Exempel 5*

Ett tyskt företag, DE, har i uppdrag att leverera och installera hissar i en fastighet i Sverige. Uppdraget innebär att de i Tyskland tillverkade komponenterna fraktas hit och installeras av det utländska företagets tekniker. DE som är en juridisk person har inte sätet för sin verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige. DE är följaktligen en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.

Hela uppdraget är att anse som en byggnadsentreprenad, dvs. en tjänst avseende fastighet. Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

**Omvänd skatt-  
skyldighet om  
förvärvaren är  
momsregistrerad  
i Sverige  
1 kap. 2 § 1 st.  
4 b p. ML**

Om köparen SE är momsregistrerad i Sverige blir SE skattskyldig då DK 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 från Skatteverkets utlandsenheter. Den överföring av komponenter som DE gör till Sverige undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste DE vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

- 1) Värdet av överföringen på rad 25.
- 2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

**Säljaren kan begära att få vara skattskyldig 1 kap. 2 d § ML**

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DE hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

DE ska vid detta alternativ förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av hissarna till Sverige (se avsnitt 10.4.3). Eftersom DE:s verksamhet här medför skattskyldighet för denne föreligger avdragsrätt. DE har också avdragsrätt för ingående moms på inköp av varor som han gör i Sverige för utförandet av arbetet. DE ska även beskattas för omsättningen av entreprenadtjänsten.

SE:s redovisning i deklarationen:

Avdrag för av DE debiterad skatt på rad 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

- 1) Överföringen på rad 25, 35 och 37.
- 2) Omsättning av tjänsten Rad 11 och 32.
- 3) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Som framgår av exempel 1 blir DE skattskyldig om köparen SE inte är momsregistrerad i Sverige.

**Byggnads-entreprenad Underentreprenör 5 kap. 4 § ML**

#### *Exempel 6*

Den i Sverige momsregistrerade fastighetsägaren A har gett det utländska företaget BE i uppdrag att utföra en byggtjänst på en fastighet i Sverige. BE upphandlar i sin tur byggtjänster från såväl det utländska byggföretaget FI som från svenska företag. BE och FI saknar fast etableringsställe i Sverige.

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

**Omvänd skatt-  
skyldighet om  
förvärvaren är  
momsregistrerad  
i Sverige**

A förvärvar byggtjänster från BE som i sin tur förvärvar byggtjänster från FI. BE och FI är båda utländska företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av byggtjänster från en utländsk företagare skattskyldig.

Om BE och FI gör överföringar av varor till Sverige för arbetena i fråga är dessa överföringar undantagna från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML.

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL måste BE och FI registreras till moms i Sverige vid överföring av varor, oavsett att överföringarna (som anses utgöra GIF) inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML.

Förutsättning: A, BE och FI är momsregistrerade i Sverige

A:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av byggtjänsten från BE på rad 11, 32 och 37.

BE:s redovisning i deklarationen:

- 1) Förvärv av byggtjänst från FI på rad 11, 32 och 37.
- 2) Överföringar på rad 25, 35 och 37.
- 3) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

FI:s redovisning i deklarationen:

- 1) Värdet av överföringar på rad 25.
- 2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Om FI inte är momsregistrerad i Sverige (några överföringar görs inte och FI:s beställare BE är momsregistrerad och beskattas för sitt förvärv) får FI i stället söka återbetalning för ingående moms på inköp i Sverige hos Skatteverkets utlandsenheter. Angående återbetalning till utländska företagare se avsnitt 40.7.

Om BE inte är momsregistrerad i Sverige (några överföringar görs inte) blir säljaren alltid skattskyldig för omsättningen och måste av den anledningen vara



- momsregistrerad eftersom 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML då inte är tillämplig.
- Säljaren kan begära att få vara skattskyldig 1 kap. 2 d § ML**
- För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan en utländsk företagare hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som den skattskyldige gör.
- Hotelltjänst 5 kap. 1 § ML**
- Exempel 7*
- En svensk resebyrå tillhandahåller i eget namn svenska turister hotelltjänst (rumsuthyrning) i Spanien. I resebyråns tillhandahållande gentemot turisterna ingår inte något resemoment. Hotelltjänst är omsatt där rumsuthyrningen sker, dvs. där fastigheten är belägen. Eftersom fastigheten är belägen i Spanien är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).
- Resetjänst**
- Om resebyrån i egenskap av researrangör även tillhandahåller ett resemoment, dvs. flyg eller färjebiljetter, säljer resebyrån en resetjänst. Resetjänsten är omsatt inom landet eftersom resebyrån har fast etableringsställe i Sverige. Redogörelse över beskattning avseende resetjänster återfinns i avsnitt 33.
- Redovisning i deklarationen:
- Rad 22 (hotelltjänsten).
- Rad 14, 15 och 32 (resetjänsten).
- Skogsavverkning 5 kap. 1 § ML**
- Exempel 8*
- Ett svenskt företag åtar sig att medverka i ett projekt som avser skogsavverkning i Ryssland.
- Tjänsten är omsatt utom landet då skogsavverkningen (tjänst på fastighet) görs i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).
- Redovisning i deklarationen: Rad 22.
- Uthyrning av fastighet 5 kap. 4 § ML**
- Exempel 9*
- En verksamhetslokal hyrs ut i en fastighet belägen i Sverige.
- Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Omsättningen

av tjänsten är dock undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § 1 st. ML). För att uthyraren ska redovisa skatt för uthyrningen erfordras att Skatteverket efter ansökan beslutat om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelsen (3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 § ML).

Hysesvärdens redovisning i deklarationen: Rad 11, 30 och 32.

Även om hyresvärden är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML är denne alltid skattskyldig för uthyrningen.

### **11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster**

#### **11.3.2.1 Bestämning av omsättningsland**

<b>Transporttjänster</b>	5 kap. 5 § ML innehåller regler för i vilket land en transporttjänst ska anses omsatt om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML som handlar om varutransporter mellan EG-länder. 5 kap. 5 § ML handlar således om alla slag av inrikestransporter, transporter till och från tredje land samt persontransporter till och från annat EG-land.
<b>Sjätte direktivet</b>	Bestämmelser om transporttjänster i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 b och 28b C. EG har emellertid i anslutningsfördraget medgett att Sverige även fortsättningsvis får ha skattebefrielser för bl.a. tillhandahållande av persontransporter som sker direkt till eller från utlandet. Detta i avvaktan på EG:s regler om persontransporter som är under omarbetning.
<b>Inom landet Utomlands 5 kap. 5 § ML</b>	En transporttjänst är omsatt inom landet om den utförs här. Utförs den i Sverige och i något annat land är den i sin helhet omsatt utomlands om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML, som är tillämplig på varutransporter mellan EG-länder. Villkoret för att transporttjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § ML är att transporten sker direkt till eller från utlandet.
<b>Persontransport 5 kap. 5 § 1 st. ML</b>	Persontransport mellan Sverige och annat EG-land eller mellan Sverige och tredje land är i sin helhet omsatt utomlands (5 kap. 5 § 1 st. ML). Förekomsten av transituppehåll ska inte påverka bedömningen av omsättningsland. Avgörande är i stället för en resa som påbörjas i Sverige om den slutliga destinationsorten till vilken resedokumentet (biljetten) är utfärdad är belägen i Sverige eller utomlands.

**Befordran av brev**  
**5 kap. 5 § 2 st. och**  
**5 kap. 5 a § 1 st.**  
**ML**

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § 2 st. ML). SRN har emellertid i ett förhandsbesked 2000-10-04 funnit att befordran av brev som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land i likhet med vad som gäller för andra varutransporter mellan EG-länder ska anses omsatt i det andra EG-landet under förutsättning att förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i det andra EG-landet. Se avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4.

**Stödtjänster vid**  
**varutransport**

Som stödtjänster räknas

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

som tillhandahålls som ett led i en varutransport.

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

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

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

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

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

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

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

Särskilda regler avseende varutransporter mellan EG-länder finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML, se vidare avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4. Reglerna omfattar förutom rena varutransporttjänster även

**Förmedling inom**  
**EG**  
**5 kap. 5 a § 2 st.**  
**ML**

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

**Stödtjänster inom EG Förmedling 5 kap. 6 a § ML** – omhändertagande, lastning, lossning och andra liknande tjänster som ingår som ett led i en EG-transport samt förmedling av sådana tjänster (5 kap. 6 a § ML), se vidare avsnitt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.

**Inhemsk varu-transport Stödtjänster Förmedling** En inhemsk varustransport kan i vissa fall jämföras med en gemenskapsintern varustransport. Förutsättning är att den inhemska varustransporten har ett direkt samband med en varustransport mellan medlemsländerna. Motsvarande förenkling ska också gälla för stödtjänster, dvs. tjänster knutna till sådana interna transporttjänster, liksom för tjänster som utförs av förmedlare och avser någon av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 11.3.2.4 samt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.

**Skattskyldighet** En transporttjänst, som är omsatt inom landet, ska beskattas i Sverige. Det är säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in moms till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag som innebär att betalningsskyldigheten i stället åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

**Säljaren skattskyldig** Huvudregeln är att det är den som omsätter (säljer) transporttjänsten som är skattskyldig. Momsen debiteras kunden i fakturan och redovisas av säljaren som utgående moms.

**Köparen skattskyldig** I vissa fall kan dock den som förvärvar (köper) en varustransporttjänst mellan två EG-länder bli skattskyldig (se avsnitt 11.3.2.4 och 11.3.2.5). Förutsättningarna är

- att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare, och
- att den som förvärvar tjänsten är momsregistrerad i Sverige.

**Skattskyldighet – utländskt företag** Reglerna medför att ett utländskt företag blir skattskyldigt om tjänsten är omsatt i Sverige och förvärvaren inte är momsregistrerad.

### **11.3.2.2 Begreppet varustransport**

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

**Färjetransport** Som varustransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran, som en varustransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller

motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.

<b>Resgods</b>	Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.
<b>Bilbärgning</b>	Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML. Angående bärgning och reparation av utländska fordon som ska föras ut ur landet se avsnitt 11.3.3 exempel 30 och avsnitt 24.4.
<b>Bareboat</b>	Bareboatbefraktning innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som tjänst avseende fartyg och inte varutransport (se 3 kap. 21 § ML).
<b>Timecharter</b>	Timecharter (tidsbefraktning) innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Timecharter anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
<b>Resebefraktning</b>	Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Resebefraktning anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
<b>Slotcharter/ Spacecharter</b>	Slot- och spacecharter, som är specialformer av rese- eller tidsbefraktning, anses också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
<b>Linjefart/Stycke- godstrafik</b>	Linjefart och styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.

### 11.3.2.3 Varutransport inom EG

Med varutransport inom EG förstås enligt artikel 28b C 1 i sjätte direktivet en transporttjänst som avser en varutransport och som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. Avgångsplatsen och ankomstplatsen ska med andra ord ligga i olika EG-länder.

<b>Avgångs- och ankomstplats</b>	Avgångsplatsen är den plats där transporten av varorna verkligen påbörjas. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska inte påverka avgångsplatsens belägenhet.
--------------------------------------	---

**Olika transportörer**

Ankomstplatsen är den plats där transporten av varorna avslutas.

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

*Exempel 10*

Varor ska transporteras från Hörby i Sverige till Ballerup i Danmark. Transporten utförs av en dansk åkare som är stationerad i Helsingör. Åkaren kör från Helsingör till Hörby utan varor. Han hämtar varor i Hörby och kör dem till Ballerup. Därefter kör han tillbaka till Helsingör. Avgångsplatsen är Hörby där transporten av varorna verkligen påbörjas. Ankomstplatsen är Ballerup där varutransporten verkligen avslutas.

*Exempel 11*

Varor ska transporteras från London i England till Helsingfors i Finland. Kunden vänder sig till en speditör som åtar sig hela transportuppdraget. För hela uppdraget är avgångsplatsen London och ankomstplatsen Helsingfors. Speditören vänder sig till en engelsk åkare för transport av varorna från London till Harwich (a). Vidare anlitar han ett svenskt rederi för sjötransporten Harwich-Esbjerg (b). En dansk åkare tar varorna från Esbjerg till Malmö (c). SJ fraktar varorna från Malmö till hamnen i Stockholm (d). Ett svenskt rederi tar slutligen varorna från Stockholm till Helsingfors (e).

	<b>Avgångsplats</b>	<b>Ankomstplats</b>
--	---------------------	---------------------

- |    |           |             |
|----|-----------|-------------|
| a) | London    | Harwich     |
| b) | Harwich   | Esbjerg     |
| c) | Esbjerg   | Malmö       |
| d) | Malmö     | Stockholm   |
| e) | Stockholm | Helsingfors |

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

som innebär att de ska behandlas som en varutransport inom EG (se avsnitt 11.3.2.4).

### **11.3.2.4 Varutransport inom EG och inhemsk varutransport**

#### **Varutransport 5 kap. 5 a § 1 st. ML**

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

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

#### **Inhemsk anslutningstransport**

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

#### **Omsättning inom landet**

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

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

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

#### **Omsättning utomlands 5 kap. 11 § 2 b p. ML**

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

#### **VAT-nummer**

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

#### **Uppgifter i fakturan**

Lagen ställer omfattande krav på vilka uppgifter som ska finnas i faktura (11 kap. 8 § ML). När det gäller EG-transporter och liknande tjänster (5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§ ML) finns ytterligare ett krav vad gäller innehållet i fakturan.

Denna ska även innehålla uppgift om säljarens och köparens VAT-nummer.

**Omsättning  
inom landet  
5 kap. 5 a § 1 st.  
1 p. ML**

*Exempel 12*

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

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

*Exempel 13*

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

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

*Exempel 14*

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

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

**5 kap. 5 a § 1 st.  
2 p. ML**

*Exempel 15*

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

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

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

*Exempel 16*

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

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



**Omsättning  
utomlands  
5 kap. 1 § 1 st. ML**

*Exempel 17*

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

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

*Exempel 18*

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

Eftersom beställaren åberopat sitt finska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat ett svenskt VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige.

**Inhemsk varu-  
transport  
5 kap. 1 § 1 st. ML**

*Exempel 19*

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

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

**Skattskyldighet  
Debiterad moms**

Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML är vid omsättning inom landet av bl.a. sådana varutransporttjänster och stödtjänster som avses i 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML förvärvaren av tjänsten skattskyldig

om denne är registrerad till moms i Sverige och den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare. Bestämmelserna innebär att ett transportföretag ska debitera svensk moms på en varustransport mellan EG-länder i två fall.

1. Beställaren åberopar svenskt VAT-nummer och transportföretaget är inte en utländsk företagare i Sverige enligt 1 kap. 15 § ML.

*Exempel*

En varustransport utförs mellan Belgien och Tyskland. Om köparen åberopar VAT-nummer i Sverige och säljaren är ett danskt transportföretag som har ett fast etableringsställe i Sverige ska detta ta ut svensk moms för transporttjänsten. Om det danska transportföretaget saknar fast etableringsställe i Sverige ska köparen beskattas i Sverige för sitt förvärv av transporttjänsten.

2. Transporten påbörjas i Sverige och beställaren åberopar inte eller har inte något VAT-nummer i ett annat EG-land.

*Exempel*

När ett svenskt transportföretag utför en varustransport som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land åt ett norskt företag som inte har VAT-nummer i ett annat EG-land ska svensk moms tas ut.

**Säljaren skattskyldig**

*Exempel 20*

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

**Privatperson**

Transporttjänsten är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML därför att den påbörjas här och avslutas i ett annat EG-land samt att köparen inte åberopar något momsregistreringsnummer i ett annat EG-land. Transportören är skattskyldig och ska debitera moms i fakturan till kunden (1 kap. 2 § 1 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

**Företag utan VAT-nr eller med svenskt VAT-nr**

*Exempel 21*

Ett svenskt transportföretag utför en varor från Helsingborg till Milano. Beställare är ett svenskt momsregistrerat företag som inte åberopat något VAT-nummer alls eller ett svenskt sådant.

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

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

**Förvärvaren  
skattskyldig  
Utländsk säljare,  
köpare med  
svenskt VAT-nr,  
transport till eller  
från Sverige**

*Exempel 22*

Ett tyskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Rostock till Markaryd. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

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

Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

**Utländsk säljare,  
köpare med  
svenskt VAT-nr,  
transport mellan  
två andra EG-  
länder**

*Exempel 23*

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

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

Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

**11.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport som utgör led där i**

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

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

**Sjätte direktivet**

Motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet finns i artikel 9.2 c samt 28b C.

<b>Inom landet</b> <b>5 kap. 6 a § ML</b>	Stödtjänsterna är omsatta inom landet om 1. tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller 2. tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer.
<b>Inhemsk varu-transport</b>	Bestämmelsen är tillämplig även på stödtjänster som tillhandahålls vid en inhemsk transporttjänst som har ett direkt samband med en EG-transport.
<b>VAT-nummer</b>	I 5 kap. 6 a § ML finns regler om VAT-nummer som liknar dem som gäller för transporttjänster. Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska stödtjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad.
<b>Skattskyldig</b>	Vem som är skattskyldig då stödtjänsten är omsatt inom landet bestäms på samma sätt som för EG-transporter (jfr avsnitt 11.3.2.4).
<b>Utomlands</b> <b>5 kap. 11 § 2 a p.</b> <b>och 2 b p. ML</b>	Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utomlands, se avsnitt 11.4.
<b>Stödtjänster som led i en EG-transport, bestämning av omsättningsland och fakturering</b>	<i>Exempel 24</i> En svensk speditör blir ombedd av en svensk kund att transportera varor från Eksjö till London (1). Speditören anlitar en svensk åkare för att ta varorna från Eksjö till Göteborgs hamn (2). I hamnen anlitas ett hamnserviceföretag för att lasta varorna ombord på ett fartyg tillhörande ett grekiskt rederi (3). Rederiet skeppar för speditörens räkning varorna från Göteborg till Dover (4). I Dover anlitar speditören ett engelskt hamnserviceföretag för lossning av varorna från fartyget och lastning på en lastbil tillhörande ett engelskt åkeri (5). Åkeriet tar varorna från Dover till London (6).

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

1) Speditörens faktura till svensk kund.

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

2) Den svenske åkarens faktura till speditören.

Transporten sker helt i Sverige, men är samtidigt en del i en varutransport inom EG. Köparen av transporttjänsten har dock inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land. Tjänsten är då omsatt inom landet. Åkaren ska fakturera med svensk moms.

3) Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

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

4) Det grekiska rederiets faktura till speditören.

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

5) Det engelska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

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

6) Det engelska åkeriets faktura till speditören.

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

### **11.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom**

<b>Allmänt</b>	Omsättningsland för tjänst som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom regleras i 5 kap. 6 § 1 st. 3 p. och 4 p. och 6 b § jämförd med 5 kap. 11 § ML.
<b>Sjätte direktivet</b>	Motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 c och 28b F jämförd med artikel 15.3.  Bestämmelsen omfattar exempelvis <ul style="list-style-type: none"><li>– montering och installation,</li><li>– reparation, service och underhåll,</li><li>– bearbetning, förändring och målning,</li><li>– förädling och restauration,</li><li>– smältning och gjutning,</li><li>– tryckeritjänst,</li><li>– kontroll och analys,</li><li>– värdering, även i samband med försäkringsärende,</li><li>– träning, trimning och dressyr av djur, och</li><li>– språng- och betäckningstjänster.</li></ul>
<b>Arbetsbeting</b>	Bearbetning och förädling, dvs. tillverkning med användning av beställarens material (arbetsbeting), ska i beskattningshänseende behandlas som tjänsteomsättning och inte som varuomsättning. Med omsättning av arbetsbeting förstås bl.a. att en vara på beställning tillverkas och överläts mot ersättning och att förvärvaren av tjänsten tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen och anställdas arbetsinsats. Vid arbetsbeting avgörs i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig utifrån de regler som gäller vid arbete på vara. I skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, har Skatteverket redogjort för ett antal frågeställningar avseende bl.a. arbetsbeting.
<b>Inom landet 5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML</b>	Vid arbete på vara är det land där arbetet utförs omsättningsland. Utförs arbetet i Sverige är tjänsten omsatt här (5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML). Bestämmelsen är även tillämplig då flera säljare tillhandahåller tjänster avseende samma vara. Tjänst som avser kontroll och analys av vara kan även i vissa fall

beroende på uppdragets karaktär och omfattning – den som utför tjänsten drar i vissa fall slutsatser av analysen – anses som en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. ML (se vidare avsnitt 11.3.5 vid kantrubrik Konsulttjänst).

**Inom EG  
5 kap. 6 b § ML**

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

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

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

Om en vara lämnas till en reparatör i Sverige för viss åtgärd får tjänsten anses utförd i Sverige. Detta gäller även om reparatören av någon anledning väljer att anlita ett utländskt företag, som utför reparationstjänsten eller del av denna. (se vidare exempel 27).

**Uppgifter  
i fakturan**

Om tjänsten inte är omsatt inom landet ska fakturan även innehålla uppgift om den utländske företagarens VAT-nummer och hänvisning till relevant lagrum (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

**Transportkrav**

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, uttalat att en förutsättning för att omsättningen inte ska anses gjord inom landet är att det har skett en faktisk transport av varan ut ur landet efter det att tjänsten utförts. Det finns inget krav på att varan måste transporteras tillbaka till det land från vilket den ursprungligen kom. Det finns inte heller något krav på att transporten från det land där tjänsten fysiskt utförs måste ske av säljaren eller för dennes räkning. Det förhållandet att varan levereras i Sverige till köparen av tjänsten saknar enligt Skatteverkets uppfattning betydelse under förutsättning att varan transporteras ut ur landet efter det att tjänsten utförts.

Bestämmelsen får även anses omfatta de fall när varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar genom t.ex. själva kontroll-

eller analysprocessen. Detsamma får anses gälla destruktions-tjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

I en bilaga till ovanstående skrivelse har Skatteverket redogjort för ett antal exempel avseende bl.a. arbetsbeting.

**Dokumentation**

Det är den som tillhandahåller tjänsten som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 6 b § 1 st. ML är uppfyllda. Säljaren måste således kunna styrka transporten ut ur landet t.ex. genom transporthandlingar. I det fall köparen av tjänsten är ansvarig för transporten ut ur landet kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av intyget 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 eller registreringsnummer. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet. Om det i efterhand kan konstateras, dvs. det föreligger visshet, att någon faktisk transport ut ur landet inte har skett är omsättningen gjord inom landet.

**Utomlands**

Om arbetet har utförts utomlands är tjänsten omsatt i utlandet. Det gäller inte om köparen åberopat svenskt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Även om arbetet utförts i Sverige kan tjänsten anses omsatt utomlands vid tjänst på fartyg och luftfartyg m.m. samt tjänst på vara i vissa fall, se avsnitt 11.4.

**Skattskyldighet  
5 kap. 6 § 1 st. 3  
och 4 p. ML**

Vid omsättning av tjänst inom landet som avser arbete på vara enligt 5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML är det säljaren som ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller dock inte om säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige. I ett sådant fall är huvudregeln att förvärvaren av tjänsten är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). Säljaren har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Säljaren kan emellertid med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som säljaren gör.

**Montering och  
installation**

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



samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.2.2.2 och 11.3.3.

*Exempel 25*

(Jfr exempel 1 i detta avsnitt och exempel 16 och 17 i avsnitt 10.10.2.3.)

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

Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara, blir aldrig aktuella då tillhandahållandet, på grund av dess art och omfattning är att betrakta som en tjänst.

Huvudregeln är att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig i stället för säljaren om denne så som DE är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Den överföring av varor till Sverige som DE gör är undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DE vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte ska beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av installationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

**Omvänd skatt-  
skyldighet  
1 kap. 2 § 1 st.  
4 b p. ML**

1) Värdet av överföringen på rad 25.

2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

**Säljaren kan begära att få vara skattskyldiga**

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 den momsregistrerade köparen SE. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

**Tryckeritjänst**

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Tryckeriet får anses tillhandahålla en tjänst enligt 5 kap. 6 § ML i de fall uppdraget består av att trycka ett antal exemplar efter beställarens manus, diskett, CD-skiva eller elektroniska filöverföring. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker i form av diskett, CD-skiva eller elektronisk filöverföring till beställaren som därefter trycker en upplaga baserad på det material som tryckeriet har skickat till beställaren får tryckeriets tillhandahållande anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML (se avsnitt 11.3.5). Tryckeriet tillverkar däremot en vara i de fall det förfogar över den ekonomiska rätten till ett litterärt eller konstnärligt verk och utnyttjar denna rätt genom att producera ett antal exemplar. Försäljning av dessa varor utgör varuomsättning.

**Analystjänst**

I vissa fall ska arbete på vara, t.ex. en analystjänst, bedömas enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

**Veterinärtjänst**

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

**Betäckningstjänster**

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

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

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

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

*Exempel 26*

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

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

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Reparation av kamera**  
**5 kap. 6 § 4 p. ML**

*Exempel 27*

En privatperson lämnar sin videokamera för reparation i en fotoaffär i Malmö. Felet är så svårt att avhjälpa att affären sänder kameran till fabrikanten i Tyskland, för att där få reparationen utförd. När affären lämnar ut den reparerade kameran ska kunden debiteras moms. Tjänsten får anses omsatt i Sverige (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

**Service på tryckpress**  
**5 kap. 6 § 4 p. ML**

*Exempel 28*

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

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom den utförs här (5 kap. 6 § 4 p. ML).

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

**Omvänd skattskyldighet**  
**1 kap. 2 § 1 st.**  
**4 b p. ML**

Huvudregeln är att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig då serviceföretaget är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Serviceföretaget har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan begära återbetalning från Skatteverkets utlandsenheter, om det inte är momsregistrerat i Sverige och lämnar deklaration. I så fall ska i stället avdrag göras i denna.

**Säljaren kan begära att få vara skattskyldig**

Serviceföretaget kan med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som företaget gör.

**Salmonella-  
kontroll**  
**5 kap. 6 § 4 p. ML**

*Exempel 29*

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

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

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

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

*Exempel 30*

En svensk bilverkstad i Sverige reparerar en tysk-registrerad lastbil som är här för en godstransport.

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

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Värdering av  
silver**  
**5 kap. 6 § 3 p. ML**

*Exempel 31*

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

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

**Arbetsbeting  
i Sverige**

*Exempel 32*

FI har köpt ett parti högtalare från DK. Högtalarna transporteras från Danmark till Sverige för att genomgå visst kompletterande arbete i Sverige hos SE. Det är FI

som är beställare av tjänsten. Efter det att arbetet utförts skickas högtalarna till FI i Finland. FI är momsregistrerad i Finland och har åberopat sitt VAT-nummer.

Omsättningen av högtalarna betraktas som en EG-leverans i Danmark och ett motsvarande GIF i Finland. Den transport som sker från Danmark till Sverige är inte att betrakta som en sådan överföring av vara till Sverige som medför att FI gör ett GIF här. Vidare är transporten av varan från Sverige till Finland efter bearbetning inte en sådan överföring från Sverige som likställs med en omsättning i Sverige enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML. Det förhållandet att varan ska sändas till beställaren av tjänsten i Finland efter det att arbetet utförts jämföras med att varan sänds tillbaka till det EG-land den skickades ifrån. FI är inte skyldig att registrera sig i Sverige.

Det arbete som SE utför på varan är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML. SE måste dock ha dokumentation som styrker att varan lämnat landet efter det att arbetet utförts.

SE:s redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

#### *Exempel 33*

FI transporterar begagnade bussar från Finland till SE i Sverige för visst arbete. Därefter transporteras bussarna till DK i Danmark för ytterligare arbete. Efter det att DK utfört sin del av arbete sänds bussarna tillbaka till FI i Finland. FI är beställare gentemot både SE och DK samt är momsregistrerad i Finland. FI har åberopat sitt VAT-nummer.

Överföringen av varan från Finland till Sverige är inte ett GIF eftersom 2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML är tillämpligt. Varan anses återsänd till ursprungslandet trots att varan inte transporteras tillbaka till FI i Finland efter det att SE utfört sitt arbete. I detta fall är det således varans slutliga destination hos beställaren i Finland, efter arbete i DK, som är avgörande för bedömningen. Följaktligen är överföringen som FI gör från Sverige till Danmark inte att likställa med en omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML eftersom överföringen inte ska beskattas som ett GIF i Danmark.

#### **Arbetsbeting i flera EG-länder**

Det arbete som utförs av SE i Sverige är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML. SE måste ha dokumentation som styrker att varan har lämnat landet.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Arbetsbeting  
utförd av  
underleverantör**

*Exempel 34*

Samma förutsättningar som i exempel 33 men med den skillnaden att DK utför arbetet på varan för SE:s räkning. Varan transporteras från FI till SE och därefter till DK som efter utfört arbete transporterar varan till FI. DK fakturerar SE och SE fakturerar FI för hela arbetet inklusive det arbete som utförts av DK. SE har åberopat sitt svenska momsregistreringsnummer vid förvärv av tjänsten från DK.

Överföringen av varan från Finland till Sverige och därefter från Sverige till Danmark behandlas på samma sätt som framgår ovan i exempel 33.

Den tjänst som DK tillhandahåller SE får anses omsatt i Sverige enligt 5 kap. 6 b § 2 st. ML. SE är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 ML. Den tjänst som SE tillhandahåller FI och som inkluderar det arbete som utförts av DK är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32 samt 22.

**11.3.4 Kulturella aktiviteter**

**Allmänt**

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

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 9.2 c.

Följande tjänster omfattas

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

<b>Inom landet 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML</b>	Tjänster anses omsatta inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML om de utförs i Sverige.
<b>Skattskyldighet</b>	Den som inom landet omsätter tjänst, som omfattas av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, är skattskyldig och ska redovisa momsens (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om säljaren är en utländsk företagare.
<b>Artistiska framträdanden/underhållning</b>	<p>För att tillhandahållandet ska anses omfattas av artistiskt framträdande eller underhållning krävs inte att någon konstnärlig nivå på framträdandet/underhållningen föreligger. Jfr dom av EG-domstolen C-327/94, Dudda.</p> <p>Ett flertal kulturella aktiviteter är dock undantagna från beskattning enligt 3 kap. ML, t.ex. artistiska framträdanden (3 kap. 11 § 1 p. ML).</p>
<b>Prispengar</b>	Som ersättning för tjänst avseende idrott vid tillämpning av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML avses även prispengar och startersättningar som utbetalas i samband med sport- och idrotts-tävlingar (t.ex. golf, motortävling och travtävling).
<b>Utbildning</b>	<p>Med utbildning avses</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet (3 kap. 8 § 1 st. ML), och</li><li>– även sådan utbildningstjänst som inte uppfyller kraven för skattefrihet. Se vidare avsnitt 27.3 om begreppet utbildning.</li></ul> <p>En utbildningstjänst som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster och som är en specifik tjänst avseende den speciella varan eller tjänsten anses underordnad tillhandahållandet av varan eller tjänsten.</p> <p>Se även avsnitt 27.3 angående begreppet ”Utbildning”.</p>
<b>Mässa/Utställning</b>	Tjänster som avser tillträde till mässor (entréavgifter) ska enligt Skatteverket anses som omsatta i det land där tjänsten utförs, dvs. där mässan är belägen, enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML (skrivelse 2004-12-21, dnr 130 649122-04/111). Det innebär att entréavgiften ska beskattas i Sverige om mässan är belägen i Sverige oavsett vem som är köpare av tjänsten. Tjänst avseende organisation respektive arrangemang av en mässa eller utställning, se avsnitt 11.3.5.
<b>Vetenskapliga konferenser</b>	Om syftet med konferensen är att lämna information till skillnad från att tillhandahålla vetenskapliga forskartjänster ska bedömning ske enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

**Stödtjänst**

Med stödtjänster avses närmast tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräkningslagen oberoende av vem som utför den. En förutsättning är dock att stödtjänsten objektivt sett utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras. Som exempel kan nämnas iordningställande av scen för artists framträdande, sminkörs tjänster till artisten och tillhandahållande av ljudteknik vid ett artistiskt framträdande. Jfr dom av EG-domstolen C-327/94, Dudda. Om huvudtjänsten utförs i Sverige och beskattning av denna ska ske i Sverige är även en stödtjänst till denna omsatt inom landet. Om huvudtjänsten däremot utförs i ett annat land och ska beskattas i det landet är även stödtjänst till denna omsatt utomlands.

**Konsert**

*Exempel 35*

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

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

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

**Utbildningstjänst**

*Exempel 36*

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

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

Om det i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst (se avsnitt 33.2.2).

Se även exempel 40 och 41 angående informationstjänst.

**11.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster)**

**Allmänt**

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



De uppräknade tjänsterna är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträtter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymme, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. uthyrning av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor än transportmedel eller transporthjälpmedel som är lös egendom,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som angivits ovan eller att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
  - a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
  - b. programvara och uppdatering av denna,
  - c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
  - d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
  - e. distansundervisning.

13. tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster,

14. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn och förmedlingen avser sådana tjänster som angivits ovan, se avsnitt 11.3.8.

**Sjätte direktivet**

Motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 e och f samt 9.3 och 9.4.

**Omsättning inom landet, näringsidkares förvärv  
5 kap. 7 § 1 st. 1 p.  
ML**

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

**Omsättning inom landet, förvärv av annan än näringsidkare  
5 kap. 7 § 1 st. 2 p.  
ML**

Tjänsten är också omsatt inom landet när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 (elektroniska tjänster) förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är näringsidkare. Detta gäller dock endast om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML).

Ett villkor för att 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML ska vara tillämplig är att tjänsten förvärvas här i landet. Detta innebär att omsättningsland bestäms utifrån om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna sker här i Sverige (prop. 204/05:15, s. 33–34). Detta gäller emellertid inte elektroniska tjänster. När det gäller dessa tjänster omfattar 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML såväl förvärv som görs i Sverige som förvärv som görs i ett annat land.

**Telekommunikation, radio och TV – särskild bestämmelse**

Tjänster enligt punkt 10 och 11 i 5 kap. 7 § 2 st. ML (telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar) är omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här. Innebörden härav är att tjänsterna ska tillhandahållas på en geografiskt bestämd plats genom t.ex. tråd eller en radiolänk.

Genom denna särskilda bestämmelse anses tillhandahållanden, av de avsedda tjänsterna från länder utanför EG vara omsatta inom landet när tjänsterna, t.ex. upplåtelse av telefonabonnemang, tillhandahålls åt personer som konsumerar dem här genom en fast anslutning t.ex. i en fritidsbostad, och är bosatta i ett annat land.

**Från Sverige till annat EG-land, köparen ej näringsidkare**

Då tjänst tillhandahålls från Sverige till en förvärvare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML eftersom 5 kap. 7 § ML inte är tillämplig. Se avsnitt 11.3.6.

**Från Sverige till näringsidkare i annat EG-land**

Tillhandahålls tjänsten härifrån av en näringsidkare i Sverige till näringsidkare i ett annat EG-land är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

**Tillhandahållande utanför EG**

Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls härifrån och förvärvaren är näringsidkare i ett land utanför EG (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Tjänsten är även omsatt utomlands om den tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är näringsidkare i det landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML). Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands om tjänsten tillhandahålls från Sverige till ett land utanför EG samt att tjänsten faktiskt förvärvas i ett land utanför EG. Den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsten ska således äga rum utanför gemenskapen för att tjänsten ska anses omsatt utomlands. I det fall den faktiska förbrukningen av tjänsten sker i Sverige kan tjänsten inte anses förvärvad i ett land utanför EG (prop. 2004/05:15, s. 33-36). Se exempel 44.

**Näringsidkare**

Beträffande definition av begreppet näringsidkare i ML och i sjätte direktivet se avsnitt 8.3.5.

**Från annat EG-land till Sverige, köparen ej näringsidkare**

Tillhandahålls tjänsten från annat EG-land till person i Sverige som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML).

**Liknande rättigheter  
5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML**

Med liknande rättigheter förstås t.ex. koncession, gruvrätt, handelsrätt och andra ekonomiska rättigheter. Även överlåtelse av spelare inom t.ex. fotboll och ishockey får anses omfattas av liknande rättigheter. KR i Jönköping har i dom 2004-12-30, mål nr 121-123-03, konstaterat att överlåtelse av spelarrättigheter är att anse som en tjänst som utgör en sådan ekonomisk rättighet som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML.

Angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik online, se avsnitt 30.3.2 och 30.3.4.

**Reklamtjänst**

Begreppet reklam innebär till sin natur spridande av meddelande som är avsett att informera konsumenter om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst i syfte att öka avsättningen. Reklammeddelanden sprids i allmänhet i press, radio och television, men kan också ske i andra former. Reklamtjänst innefattar därmed spridande av reklam genom ord och bild, anordnande av presskonferens och seminarium m.m. Begreppet reklamtjänst är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt inom gemenskapen för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning vilket kan bli resultatet av motstridiga tolkningar (C-68/92, kommissionen mot Frankrike, p. 14). EG-domstolen har i dom C-438/01, Design Concept, funnit att artikel 9.2 e i sjätte direktivet vid omsättning i flera led ska tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en mellanliggande tjänstemottagare, som i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna. Att en tjänst kan omsättas i flera led utan att förlora sin karaktär av t.ex. en reklamtjänst står i överensstämmelse med tillämpningen av ML och Skatteverkets uppfattning. Se även dom C-108/00, SPI.

**Sponsorer**

Reklamtjänst innefattar även marknadsföring av sponserers namn eller produkter.

**Mässa/utställning**

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-20 bedömt tjänster som ett företag tillhandahåller utställare på en av företaget anordnad mässa. Mot en grundavgift fick utställarna tillgång till ett besöksdatasystem för besökarregistrering, utbildning i systemets användning samt deltagande i olika marknadsföringssammanskomster. Utställaren kunde vidare hyra en plats med eller utan färdig monter. I platshyran ingick viss städning och bevakning samt marknadsföring av den aktuella mässan. Mot särskild ersättning tillhandahöll arrangören även vissa tilläggstjänster. Enligt nämndens bedömning ska tjänster som har till enda ändamål att bereda en utställare tillfälle att exponera och på annat sätt marknadsföra sina produkter till besökare av en mässa ska bedömas sammantagna som en helhet och anses utgöra en enda tjänst. Tjänster av nämnda slag kan inte hänföras till någon av de verksamheter som anges i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. Aktuella tjänster är i stället att hänföra till sådan reklamtjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML. Skatteverket har i skrivelse 2004-12-21, dnr 130 649122-

04/111, uttalat att verket delar nämndens bedömning att de olika tjänster som tillhandahölls utställarna utgör en enda tjänst, nämligen reklamtjänst. Tjänster som avser tillträde till mässor (entréavgifter) omfattas däremot av 5 kap. 6 § 1 p. ML, se avsnitt 11.3.4.

**Upplåtelse av reklamplats**

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

**Fastighetsupplåtelse**

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

**Konsulttjänst**

Konsulttjänst och liknande tjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML innefattar även managementtjänster såsom företagsledning, ekonomiska konsulttjänster och liknande. Begreppet konsulttjänster ska tolkas såsom anlitad rådgivande fackman. Rådgivning och information avseende ”fastighetsmarknaden” är exempel på tjänster som betraktas som konsulttjänster. Detta gäller även konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet. Dock ska omsättningslandet för en konsulttjänst avseende viss fastighet (t.ex. projektering) alltid avgöras av fastighetens belägenhet (5 kap. 4 § 1 st. ML). Såsom konsulttjänst anses inte reparation och service av vara. En sådan tjänst beskattas där arbetet utförs (5 kap. 6 § 4 p. ML).

**Analystjänst/  
rådgivning**

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

**Klinisk läkemedelsprövning**

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, uttalat att klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) som består i att tillhandahålla en sammanställning av olika resultat av en prövning utifrån på förhand fastställda

förutsättningar omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML. I uppdraget ingick inte att lämna analyser eller råd avseende de utförda prövningarna. Det faktum att anställda med naturvetenskaplig bakgrund (samt sakkunskap) bistår vid läkemedelsprövningen medför således inte att den tillhandahållna tjänsten ska anses utgöra sådan rådgivningstjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, konsulttjänster, eftersom det huvudsakligen inte är fråga om någon rådgivning när resultaten bearbetas och presenteras.

- Juristtjänst** Med juristtjänst avses t.ex. en advokat som biträder en klient vid en rättegång. En tjänst som utförs i egenskap av skiljedomare anses däremot inte utgöra en juristtjänst, se avsnitt 11.3.6.
- Spårande av arvingar**  
**Detektivarbete** Av riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté framgår att tjänst innebärande spårande av arvingar ska betraktas antingen som en ”liknande tjänst” enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML eller som en tjänst avseende tillhandahållande information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 7.
- Enligt Skatteverkets uppfattning bör även andra tjänster som innefattar undersökningar, t.ex. detektivarbete behandlas på likartat sätt.
- Tryckeritjänst** Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara), se avsnitt 11.3.3. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker i form av diskett, CD-skiva eller elektronisk filöverföring till beställaren som därefter trycker en upplaga baserad på det material som tryckeriet har skickat till beställaren får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.
- ADB-tjänst** ADB-tjänst innefattar även framtagande av kundanpassat (skräddarsytt) system eller program för ADB. Förvärv av ADB-program, såväl skräddarsydda som standardbetonade, att laddas ned via Internet kan omfattas av 4 p. eller av 12 p. elektroniska tjänster. Angående elektronisk handel, se avsnitt 11.1.1.
- Informations-tjänst** Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Utbildning omfattas av 5 kap. 6 § ML (se avsnitt 11.3.4). En vetenskaplig konferens med syfte att lämna information utgör en informationstjänst. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller av ADB-tjänst.

I RÅ 1997 not. 82 har kurser av tillfällig och översiktlig karaktär ansetts utgöra information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Tillhandahållandet av sådana tjänster från ett fast driftställe i Sverige till förvärvare i Norge ska anses omsatta utomlands enligt 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML. Tjänster som tillhandahålls förvärvare i Sverige anses däremot omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML. Beträffande förmedlade tjänster avseende transport, logi och serveringstjänster, som också var föremål för prövning, ska beskattning ske enligt allmänna regler.

I ett förhandsbesked 1997-02-24 har SRN bedömt kurser som syftade till att ge en god inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar på en vårdinrättning. Kursen fick i allt väsentligt anses avse tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. I förhandsbeskedet bedömdes vidare omsättningslandet vid tillhandahållande från ett svenskt bolags fasta driftställe i ett land utanför EG till kunder med fast driftställe eller motsvarande i Sverige alternativt tillhandahållande från ett fast driftställe i Sverige till kunder i Sverige. I det sistnämnda fallet ansågs tjänsterna omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § ML. Beträffande det förstnämnda alternativet uttalade SRN att även om tjänsterna skulle anses vara tillhandahållna från det fasta driftstället i ett land utanför EG, så skulle omsättningen anses gjord inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML (i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 1997). Denna regel återfinns numera av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.

- Kongressarrangör** SRN har i förhandsbesked 2002-11-19 ansett att tjänster som en kongressarrangör tillhandahåller utländska deltagare, i form av seminarier, diskussioner i s.k. workshops m.m., utgör sådana informationstjänster som omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se även exemplen 74 och 75 nedan.
- Bank- och finansieringstjänst** Bank- och finansieringstjänster innefattar värdepappersförvaltning, inkasso- och factoringtjänster.
- Försäkringstjänst** Med försäkringstjänst jämställs återförsäkringstjänst inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkring eller återförsäkring.
- Arbetskraft** Uthyrning av arbetskraft föreligger när en företagare hyr ut personal och kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna. Leverantören debiterar per tid och har inget garantiansvar för utfört arbete.

<b>Telekommunikationstjänster</b>	<p>Med telekommunikationstjänst menas en tjänst som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel samt dessutom överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.</p> <p>Begreppet omfattar tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter. Detta innebär att anslutningar till nätverk (såsom Internet) inkluderas. Även överlåtelser av kapacitet av annan än den som disponerar över ett nät eller nätverk samt tjänster för dirigering och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.</p> <p>Begreppet telekommunikationstjänst omfattar även tjänster såsom telefoni – såväl fast som mobil- och faxmeddelanden. Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av begreppet. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet och inte meddelandet i sig (innehållet) som avses. Detta innebär att själva data-, radio- eller TV-programmet m.m. som överförs inte omfattas av begreppet.</p>
<b>Elektroniska tjänster</b>	<p>Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls böcker, tidningar, standardprogram för ADB och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Ett tillhandahållande ”on-line” av sådana s.k. digitaliserade varor omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, se avsnitt 11.1.1 och 10.7.</p>
<b>Betal-TV</b>	<p>Tillhandahållande av betal-TV-sändningar till abonnenter omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML, se avsnitt 11.3.6.</p>
<b>Koncerttjänster</b>	<p>Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, ekonomiska konsulttjänster och liknande) till dotterbolag i Sverige eller i utlandet, ska moms tas ut på ersättningen såvitt avser tillhandahållanden till dotterbolagen i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Däremot är dessa slag av tjänster till dotterbolagen i utlandet omsatta utomlands om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Moms ska i sådana fall inte tas ut.</p> <p>Ett dotterbolag i Sverige som tillhandahålls koncerngemensamma tjänster från ett moderbolag i utlandet beskattas för förvärven om kraven i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda.</p>



I det fall ett moderbolag i Sverige inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till dotterbolagen i utlandet och sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till dotterbolagen i utlandet (se avsnitt 7). Eftersom det är fråga om en omsättning utomlands medför uttaget inte skattskyldighet. Det svenska moderbolaget har därmed återbetalningsrätt för ingående moms som avser förvärv för de uttagna tjänsterna. Se avsnitt 16.

**Transport av gas och el**

Tjänster som består i att lämna tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 13 p. ML. Även andra tjänster som är direkt kopplade till tillträde till distributionssystem eller till transport och överföring omfattas av denna bestämmelse som gäller från och med den 1 januari 2005.

**EG:s institutioner eller organ**

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

**Sammanfattning Omsättningsland**

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

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

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

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

\* För tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 10 och 11 p. ML – telekommunikation samt radio och TV-sändningar – finns särskild bestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML i fall då tjänsten tillhandahålls genom fast anslutning till kommunikationsnät på en geografiskt bestämd plats.

**Skattskyldighet  
Förvärvaren  
näringsidkare**

I fråga om skattskyldighet gäller om förvärvaren är näringsidkare följande vid omsättning av tjänst som finns uppräknad i 5 kap. 7 § ML:

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

\* Det är förvärvaren av tjänsten som ska redovisa momsen när säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är en näringsidkare (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp och även om vederbörande har full avdragsrätt för momsen. Förvärvaren erhåller således en faktura utan moms och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna moms på fakturabeloppet.

**Förvärvaren inte  
näringsidkare**

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

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

\* Det är säljaren som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML jämfört med 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). För tjänster finns inga tröskelvärden avseende omsättning eller förvärv varför säljaren här är skattskyldig oavsett belopp.

**Annons/reklam-  
tjänst***Exempel 37*

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

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

Tidningens redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Juristtjänst***Exempel 38*

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

**Privatperson inom EG**

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

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

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

**Privatperson utom EG**

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

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

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Näringsidkare i utlandet**

c) Kunden är en näringsidkare i utlandet.

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

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Programmerings-tjänst**

*Exempel 39*

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

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

**Informations-tjänst**

*Exempel 40*

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

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Kursen uppfyller inte kraven vare sig för att bedömas som en skattefri eller skattepliktig omsättning av utbildningstjänst och utgör därför en informationstjänst (5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML). Jfr avsnitt 27.3. De i avgiften ingående olika tillhandahållandena ska bedömas var för

sig. Informationstjänsten är omsatt i Sverige, eftersom det är en näringsidkare i Sverige som tillhandahåller tjänsten till kund i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Moms ska debiteras på informationstjänsten. Vidare ska moms debiteras på kosten, då säljaren (konsulten) driver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Hotelltjänsten är omsatt utom landet, eftersom rumsuthyrningen äger rum i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 22 och 32.

Om det i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst. Eftersom säljaren har fast etableringsställe i Sverige är resetjänsten omsatt inom landet (se vidare avsnitt 33). Se även exempel 36.

Redovisning i deklarationen: Rad 14, 15 och 32.

#### **Informations- tjänst**

##### *Exempel 41*

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

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

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

#### **Värdepappers- förvaltning**

##### *Exempel 42*

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

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

Bankens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

#### **Inkassotjänst**

##### *Exempel 43*

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

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Inkassoföretagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

#### **Transport av el**

##### *Exempel 44*

En i Norge bosatt privatperson köper el för leverans till och förbrukning i den sommarstuga som han äger i Sverige. Han sluter avtal med ett svenskt nätföretag om transport av elen (nättjänst) till sommarstugan.

Nätföretaget tillhandahåller en tjänst som förvärfas av personen i Sverige, dvs. det faktiska nyttjandet sker i Sverige. Därmed är 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML inte tillämpligt. Tjänsten är i stället omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML.

Nätföretagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

#### **11.3.6 8 §-tjänster**

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

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

Motsvarande bestämmelser finns i sjätte direktivet i artiklarna 9.1 och 15.

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

Enligt 5 kap. 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls. Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt där säljaren har etablerat sin verksamhet. Fast etableringsställe får anses föreligga när en varaktig affäretablering, som betjänas av människor, föreligger i ett annat land än det där säljaren har etablerat sin verksamhet (se avsnitt 40.2). En utländsk företagares momsregistrering med eller utan ombud (se avsnitt 40.5 och 40.7) innebär inte att företaget får fast etableringsställe här.

#### **Inom landet**

Tillhandahålls tjänsten från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige anses tjänsten omsatt inom landet. Saknas ett sådant säte eller fast etableringsställe såväl i Sverige som utomlands är tjänsten omsatt

inom landet om säljaren har fast adress här eller normalt uppehåller sig här.

Regeln är tillämplig exempelvis på

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

#### **7 §-tjänster**

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

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

#### **Lagring**

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för ekonomisk verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Med hänsyn till tjänstens karaktär torde man normalt kunna utgå från att en lagerhållare har fast etableringsställe där lagringen sker, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. I praktiken innebär detta att om lagringen sker i Sverige är lagringstjänsten omsatt här (5 kap. 8 § 1 st. ML).

En lagringstjänst anses dock, i likhet med andra tjänster inom transportområdet, i vissa fall omsatt utomlands när den avser varor som tillhandahålls som ett led i en EG-transport (5 kap. 6 a § 1 st. ML) eller som tillhandahålls till eller från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, se avsnitt 11.4).

Angående bestämmelser om skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38.

#### **Omhändertagande**

Omhändertagande av gods i samband med en transporttjänst anses som en stödtjänst, se avsnitt 11.3.2.

#### **Resetjänst**

Enligt 9 b kap. 4 § ML ska omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Se vidare avsnitt 33.6.

<b>Skiljedomare</b>	Tjänst i egenskap av skiljedomare ska inte anses utgöra en juristtjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Tjänsten omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Jfr dom av EG-domstolen, C-145/96, Hoffmann.
<b>Veterinärtjänster</b>	En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra ”arbete” på materiell lös egendom. Jfr dom av EG-domstolen, C-167/95, Linthorst.
<b>Koncerttjänster</b>	Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till dotterbolag i Sverige ska moms tas ut på ersättningen. Däremot är dessa slag av tjänster som tillhandahålls dotterbolag i utlandet omsatta utom landet om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Se avsnitt 11.3.5.
<b>Begravningsuppdrag</b>	RR har i dom 2003-12-10, RÅ 2003 ref. 30, avseende ett överklagat förhandsbesked med ändring av förhandsbeskedet ansett att ett begravningsuppdrag innefattar en rad tjänster och varor av olika slag som kunden kan upphandla av andra än begravningsbyrån, varför skatteplikten och tillämplig skattesats ska bedömas enskilt för de olika tjänster som ingår i ett begravningsuppdrag. Skatteverket har i skrivelse 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, uttalat att också omsättningsland ska bedömas för varje tjänst för sig som kan urskiljas vid bestämning av skatteplikt och skattesats.
<b>Nedläggning och underhåll av sjökabel</b>	SRN har i ett förhandsbesked 2003-06-13 ansett att nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel ska anses som tjänster omsatta inom landet (5 kap. 8 § 1 st. ML). Förhandsbeskedet har överklagats av den sökande. RR har 2005-02-23, mål nr 4224-03, beslutat att hos EG-domstolen inhämta förhandsavgörande beträffande tolkningen av artikel 8.1 a och artiklarna 9.1 och 9.2 a i sjätte direktivet.
<b>Omhändertagande av avfall</b>	EG-domstolen har i dom C-429/97, kommissionen mot Frankrike, uttalat att ett företags tillhandahållande av tjänster som består i att samla in, sortera, transportera och slutligt omhänderta avfall och hushållssopor omfattas av artikel 9.1 i sjätte direktivet (5 kap. 8 § 1 st. ML). Domstolen ansåg att artikel 9.2 c fjärde strecksatsen (5 kap. 6 § ML) inte var tillämplig mot bakgrund av att tjänsten är så sammansatt och

komplex samt att tillämpningen av ett sådant anknytningsfaktum skulle medföra osäkerhet vad gäller den skattesats företaget ska debitera sina kunder varje gång tjänsten äger rum i en annan medlemsstat än den företaget är etablerad i. Domstolen ansåg däremot att artikel 9.1 innehåller ett tydligt, enkelt och praktiskt anknytningsfaktum för denna slags tjänst, nämligen platsen där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

**Klinisk läkemedelsprövning**

Klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) har av Skatteverket i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, ansetts omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML, se avsnitt 11.3.5.

**Säljaren skattskyldig**

För omsättning av tjänster som anses ha gjorts inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML på grund av säljarens etablering eller bosättning/stadigvarande vistelse inom landet är säljaren skattskyldig. (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

**11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel**

**Allmänt**

Regeln i 5 kap. 8 § 2 st. ML omfattar uthyrning av bl.a. fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, bussar, släp- och påhängsvagnar, sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmedel och lastpallar.

**Sjätte direktivet**

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 9.3.

**Nyttjas både i Sverige och annat EG-land**

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i annat EG-land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

**Nyttjas både i Sverige och tredje land**

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i tredje land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

**Nyttjas uteslutande i Sverige**

Uthyrningstjänsten är omsatt inom landet om uthyraren bedriver verksamheten i Sverige.

Uthyrningstjänsten anses även omsatt inom landet om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i Sverige och den tillhandahållits av någon med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). En uthyrningstjänst som tillhandahållits från en verksamhet som uthyraren bedriver i tredje land ska således anses omsatt här om den uteslutande tillgodogörs här.



	<p>Om däremot uthyrningstjänsten tillhandahålls från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt här även om den uteslutande tillgodogörs här.</p>
<b>Nyttjas uteslutande i tredje land</b>	<p>Uthyrningstjänsten anses omsatt utanför EG (och därmed även utanför Sverige) om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i tredje land. Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land (5 kap. 8 § 2 st. ML).</p>
<b>Fast etableringsställe</b>	<p>Fast etableringsställe får anses föreligga när en varaktig affärs-etablering, som betjänas av människor, föreligger i ett annat länd än det där säljaren har etablerat sin verksamhet. Se vidare avsnitt 11.3.6 och avsnitt 40.2.</p>
<b>Fartyg/luftfartyg</b>	<p>Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (se avsnitt 6.11). Vidare är uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML (se avsnitt 11.4).</p>
<b>Sjöcontainer</b>	<p>Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.</p> <p>Uthyrning av sjöcontainrar bör anses omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML då användningen sker på fartyg i utrikes trafik (se avsnitt 11.4).</p>
<b>Skattskyldighet</b>	<p>Vid uthyrning av transportmedel (där tjänsten är omsatt i Sverige) är det uthyraren som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller dock inte om uthyraren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och köparen av tjänsten är momsregistrerad i Sverige. Uthyraren har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML om han inte är momsregistrerad i Sverige, och lämnar deklaration vari avdrag då ska göras i stället.</p> <p>Uthyraren kan dock hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade köparen av tjänsten (1 kap. 2 d § ML). Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som uthyraren gör.</p>
<b>Svensk biluthyrare 5 kap. 8 § 1 st. ML</b>	<p><i>Exempel 45</i></p> <p>En personbil hyrs ut av ett svenskt företag till en svensk kund som ska använda bilen för en semesterresa till Tyskland och Schweiz.</p>

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

Uthyrningsföretagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

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

*Exempel 46*

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

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

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

*Exempel 47*

Ett ryskt biluthyrningsföretag R ställer en bil till förfogande i Sverige till en svensk kund.

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

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

Om kunden är momsregistrerad i Sverige blir denne skattskyldig för förvärvet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML. Uthyraren kan dock hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället enligt 1 kap. 2 d § ML. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som uthyraren gör.

**Containrar för  
landtransport  
inom EG**

*Exempel 48*

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

Överlämnas containrarna enligt avtalet till hyrestagarna på en plats inom EG anses tillgodogörandet inte ske

**Containrar för landtransport utanför EG**

uteslutande utanför EG. Uthyrningstjänsten är då omsatt inom landet eftersom uthyraren bedriver verksamheten i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

*Exempel 49*

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska uteslutande användas vid transporter utanför EG. Containrarna överlämnas enligt avtalet till hyrestagarna på en plats utanför EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt utomlands (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Sjöcontainrar**

Se avsnitt 11.4.

**11.3.8 Förmedling**

**11.3.8.1 Allmänt**

**I annans namn för annans räkning**

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

**Sjätte direktivet**

Bestämmelser om förmedlingstjänster i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 e, 28b E och 15.14.

**Skatteplikt**

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

**I eget namn för annans räkning** Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbar likviden ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Omsättningsland för varan eller tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se vidare avsnitt 9.7.

**Resetjänst** Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses ha omsatts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige. Se vidare avsnitt 33.6.

#### **11.3.8.2 Förmedling som avser en vara**

**Inom landet**  
**5 kap. 7 a § ML** Vid förmedling som avser en vara i annans namn är förmedlingstjänsten omsatt inom landet, om

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

**Utomlands**  
**5 kap. 1 § 1 st. ML** Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands om

- den avser en vara som omsätts inom landet varvid uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land, eller
- förmedlingstjänsten avser en vara som inte är omsatt i Sverige och köparen av tjänsten inte har åberopat svenskt VAT-nummer.

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

**Varor som omsätts i Sverige** Om förmedlingstjänsten däremot avser vara som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida

	uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).
<b>Utanför EG</b> <b>5 kap. 11 § 4 p. ML</b>	Är den förmedlade varan omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten alltid omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).
<b>Djurskinnsauktion</b>	Se exempel 11 i avsnitt 10.10.2.1.
<b>Fastighet</b> <b>5 kap. 4 § 2 st. ML</b>	<b>11.3.8.3 Förmedling som avser en tjänst</b> En förmedlingstjänst som avser en viss fastighet anses som en tjänst som avser fastigheten. Exempel på förmedlingstjänster är mäklari och förmedling av hotellrum, hyres- och bostadsrätt. Omsättningsland för sådana förmedlingstjänster ska bedömas enligt 5 kap. 4 § 2 st. jämförd med 5 kap. 1 § 1 st. ML (se avsnitt 11.3.1).
<b>Transporttjänst</b> <b>5 kap. 5 § 3 st. ML</b>	Förmedling som avser en transporttjänst är omsatt inom landet om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 kap. 5 a § 2 st. ML.
<b>Varutransport inom EG</b> <b>5 kap. 5 a § ML</b>	Bestämmelserna avseende förmedling som avser en varutransport inom EG är uppbyggda på samma sätt som de för själva varutransporten (se avsnitt 11.3.2). Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn som avser en varutransport inom EG är omsatt inom landet i följande fall
<b>Påbörjas i Sverige</b>	– transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten har inte gjorts under åberopande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land,
<b>Påbörjas i annat EG-land</b>	– transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.
<b>Inhemsk varu-transport</b>	Motsvarande regler gäller vid förmedling som avser en inhemsk transporttjänst, som har ett direkt samband med en EG-transport.

*Exempel 50*

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

a) Speditören köper transporten Eslöv-Hamburg av ett svenskt transportföretag under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. Speditören säljer tjänsten vidare

i eget namn till den svenska kunden som också åberopar ett svenskt VAT-nummer.

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

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

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

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

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

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

**Värdering/arbete  
på vara  
Kulturella  
aktiviteter**

Vid förmedling som avser värdering respektive arbete på vara som är lös egendom (avsnitt 11.3.3) och förmedling som avser kulturella aktiviteter (avsnitt 11.3.4) ska omsättningsland för förmedlingstjänsten bedömas enligt 5 kap. 7 a § ML.

<b>Värdering/ arbete på vara</b>	Omsättningsland för en förmedlingstjänst avseende dessa tjänster bestäms enligt 5 kap. 7 a § ML.
<b>Stödtjänster 5 kap. 6 a § ML</b>	Förmedling som avser stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport mellan EG-länder behandlas i princip på samma sätt som förmedling av varutransporttjänster inom EG (5 kap. 6 a § 1 och 2 st. 2 p. ML). Skillnaden är endast att man utgår från var tjänsten utförs i stället för var transporten påbörjas. Omsättningsland för förmedling som avser stödtjänster vid andra varutransporter bestäms enligt 5 kap. 7 a § ML. För stödtjänster i samband med import och export av varor finns särskilda regler i 5 kap. 11 § ML.
<b>Diverse tjänster 5 kap. 7 § ML</b>	Avser förmedlingstjänsten i 5 kap. 7 § 2 st. ML angivna tjänster bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt samma paragraf (se avsnitt 11.3.5).
<b>Övriga tjänster 5 kap. 7 a § ML</b>	<p>Vid andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§, t.ex. vid förmedling som avser tjänster som bedöms enligt 5 kap. 6 och 8 § ML och förmedling som avser uthyrning av transportmedel, är förmedlingstjänsten omsatt inom landet om</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– den avser en tjänst som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller</li><li>– förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).</li></ul> <p>EG-domstolen konstaterade i dom C-68/03, Lipjes, att artikel 28b E 3 i sjätte direktivet (5 kap. 7 a § 1 p. ML) inte endast avser tjänster som en mellanhand tillhandahåller en skattskyldig person eller en juridisk person som inte är skattskyldig för moms utan är även tillämplig på förmedlingstjänster som tillhandahålls enskilda personer. Vidare uttalade domstolen att artiklarna 28b A (jfr 2 a kap. ML) och 28b B (jfr 3 kap. 30 a § ML) ska användas vid det fastställande av platsen för huvudtransaktionen som ska ske enligt artikel 28b E 3.</p>
<b>5 kap. 1 § 1 st. ML</b>	Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller tjänsten inte anses företagen i Sverige är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

<b>Tjänster som omsätts i annat EG-land</b>	Om förmedlingstjänsten avser tjänster som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. ML jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).
<b>Tjänster som omsätts i Sverige</b>	Om förmedlingstjänsten däremot avser tjänst som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. ML jämförd med 1 p. ML).
<b>Utanför EG</b>	Är den förmedlade tjänsten omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).
<b>Förmedling av fastighet 5 kap. 4 § 2 st. ML</b>	<p><i>Exempel 51</i></p> <p>En svensk mäklare förmedlar en försäljning av en fastighet i utlandet. Såväl köpare som säljare är bosatta i Sverige. Förmedlingen äger rum i Sverige.</p> <p>Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet eftersom fastigheten är belägen i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 4 § 2 st. ML). Detta gäller oavsett om fastigheten är belägen i ett annat EG-land eller i ett tredje land.</p> <p>Mäklarens redovisning i deklarationen: Rad 22.</p>
<b>Förmedling av arbete på vara 5 kap. 7 a § 2 p. ML</b>	<p><i>Exempel 52</i></p> <p>Ett danskt företag som inte har något fast etableringsställe i Sverige förmedlar ett uppdrag åt ett svenskt företag. Det svenska företaget ska reparera maskiner. Arbetena utförs i Danmark.</p> <p>Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om den förmedlade tjänsten så som är fallet här är omsatt utomlands och köparen av förmedlingstjänsten förvärvat denna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.</p> <p>Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 11 och 36.</p>
<b>Förmedling av idrottsman 5 kap. 6 § ML 5 kap. 7 a § 2 p. ML</b>	<p><i>Exempel 53</i></p> <p>En svensk promotor förmedlar ett deltagande av en svensk idrottsman (proffs) i en tävling i Tyskland.</p> <p>Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands. Om den förmedlade tjänsten är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten har förvärvat denna</p>



under åberopande av sitt svenska VAT-nummer är den omsatt i Sverige.

Förmedlarens redovisning i deklarationen i så fall: Rad 11 och 32.

Hade tävlingen ägt rum på plats utanför EG hade förmedlingstjänsten varit omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Artistförmedling**  
**5 kap. 6 § ML**

*Exempel 54*

En svensk agent förmedlar en svensk rockgrupps framträdande i USA.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom framträdandet sker i ett land utanför EG och är omsatt utanför EG enligt 5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § ML.

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

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

*Exempel 55*

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

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

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

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

*Exempel 56*

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

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

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Auktion**

**5 kap. 7 a § 1 p.  
ML**

**5 kap. 11 § 4 p.  
ML**

*Exempel 57*

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

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

- uppdragsgivaren åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- den förmedlade varan levereras till plats utanför EG (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Angående auktion samt djurskinnsauktion i Danmark och Finland, se även avsnitt 10.10.2.1.

**Varuförmedling**

**5 kap. 7 a § 2 p.  
ML**

*Exempel 58*

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

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

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

**Förmedling av  
betal-TV-kanals  
abonnemang**

**5 kap. 7 § 2 st.  
14 p. ML**

*Exempel 59*

Ett svenskt företag har i uppdrag att få hushåll i Sverige att ansluta sig till betal-TV. Uppdragsgivare är ett norskt företag och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät här. Det svenska företaget förmedlar avtalen i det norska företagens namn.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 7 § 2 st. 14 p. och 3 st. 1 p. ML eftersom uppdragsgivaren är en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i ett land utanför EG.

Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

## 11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

### Tjänst på fartyg eller luftfartyg

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

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

Med uttrycket ”fartyg... i utrikes trafik” avses fartyg, dock ej sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämföras med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 10.7.3.

I många fall är dock tjänsterna undantagna från beskattning enligt 3 kap. 21 § 4, 5 och 6 p. ML. Se avsnitt 6.11 och 11.3.2.2.

### Uthyrning av sjöcontainrar

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

I de fall uthyrda sjöcontainrar används ombord på fartyg i utrikes trafik bör uthyrningstjänsten omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML. Detta innebär att uthyrningstjänsten ska anses omsatt utomlands och moms ska därmed inte tas ut på omsättningen (RSV:s skrivelse 1996-01-16, dnr 8729-95/901).

### Stödtjänst i gods-terminal-, hamn- eller flygplats-verksamhet 5 kap. 11 § 2 a p. ML

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

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

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

- transporttjänsten tillhandahålls en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG, och
- transporttjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan till eller från tredje land. Exempel på detta är färjetransport till Finland av en norsk åkares lastbil i samband med import av varor från Norge.

Skatteverket har i skrivelse 2004-06-02, dnr 130 219117-04/1152, uttalat att en transporttjänst som ett svenskt rederi tillhandahåller en norsk åkare i samband med att en vara importeras från ett tredje land ska anses omsatt utomlands. Detta innebär att om en vara transporteras på lastbil från Norge till Frankrike, med båt mellan Sverige och Danmark samt mellan Danmark och Tyskland, ska moms inte påföras på rederiets transport mellan Sverige och Danmark då denna transport sker i samband med att varan importeras från Norge.

**Stödtjänst**

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

**Tjänst/reparation på vara**

Även om arbetet utförts i Sverige på vara som utgör lös egendom anses tjänsten omsatt utomlands om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG och egendomen efter det att arbetet utförts transporteras ut ur EG av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning (5 kap. 11 § 3 p. ML).

**Reparation av bil från land utom EG**

5 kap. 11 § 3 p. ML har sin motsvarighet i artikel 15.3 i sjätte direktivet. RSV har i skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100 lämnat sin syn på i vilka fall reparationstjänster på bilar från land utanför EG kan betraktas som en omsättning utomlands i enlighet med bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 p. ML. Av skrivelsen framgår bl.a. följande: För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 p. ML som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa (tull-) förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförelsen ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen

respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk moms på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den moms som kunden betalat.

#### **Betäckningstjänst**

##### *Exempel 60*

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

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

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 22.

Se även avsnitt 11.3.3.

#### **Reparation av svarv**

##### *Exempel 61*

Ett svenskt bolag har reparerat en svarv i Sverige åt ett norskt bolag. Svarven har transporterats från Norge till Sverige för reparationen i fråga. Efter utförd reparation transporteras svarven tillbaka till Norge.

Reparationstjänsten är omsatt utomlands då svarven har förts in i Sverige för att genomgå reparationen och därefter transporterats ut ur EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

#### **Reparation av tvättmaskin**

##### *Exempel 62*

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

Då arbetet sker på fastighet i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Det svenska bolaget ska ta ut moms på reparationen som det tyska företaget, om det inte är

momsregistrerat i Sverige, får begära återbetalning av från Skatteverkets utlandsenheter.

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