

## **40 Utländska företagare – plats för etablering**

### **40.1 Allmänt**

Begreppen utländsk företagare, fast etableringsställe inom landet och näringsidkare härleds i momshänseende ur sjätte direktivet. Innebörden av begreppen är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 och 8 §§ ML, vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet och på vilket sätt skatteredovisningen ska skötas när en företagare från utlandet omsätter vara eller tjänst här. Slutligen är de av betydelse för det sätt på vilket återbetalning av ingående moms ska ske.

Utländska företagare kan enligt 5 kap. ML omsätta varor och tjänster inom landet. Den skattskyldighet som uppkommer vid omsättningen kan antingen åvila den utländske företagaren enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 1 kap. 2 d § ML eller köparen i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 p. ML (omvänd skattskyldighet). För företagare som inte har säte eller hemvist i Sverige och inte är etablerade med verksamhet här och som inte heller blir skattskyldiga på grund av omsättning inom landet eller berättigade till återbetalning enligt 10 kap. 11–12 §§ ML finns enligt 10 kap. 1–4 §§ möjlighet till återbetalning i särskild ordning av erlagd svensk moms. Se vidare avsnitt 40.7 nedan.

#### **Utländsk företagare**

Begreppet utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML avser såväl fysiska som juridiska personer och överensstämmor med bestämmelserna i sjätte direktivet. Begreppet utländsk företagare i ML omfattar inte företagare som har ett fast etableringsställe, t.ex. filial, inom landet. Avsikten är att begreppet ska motsvara uttrycket en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet i artikel 21.1 a och b i sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 2000/65/EG (prop. 2001/02:28 s. 43).

- Fysisk person** Såvitt gäller fysiska personer omfattar begreppet utländsk företagare näringsidkare som inte är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe här. Av prop. 1993/94:99 s. 133 framgår att begreppet ”utländsk” i ML har definierats i enlighet med 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) när fråga är om fysiska personer.
- I 2 § SINK definieras två centrala uttryck, nämligen ”bosatt utomlands” och ”hemmahörande i utlandet”. Enligt definitionen avses med uttrycket ”bosatt utomlands” en fysisk person som inte är bosatt här i riket och som inte heller stadigvarande vistas här. Av denna definition samt den i 2 § SINK gjorda hänvisningen till IL följer att ”bosatt utomlands” ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. IL. Uttrycket ”hemmahörande i utlandet” syftar enligt definitionen på en fysisk person som är bosatt utomlands.
- Juridisk person** Enligt 1 kap. 15 § ML avses med en utländsk företagare även en näringsidkare som är en juridisk person och som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet och inte heller ett fast etableringsställe här i landet.
- Företagets nationalitet saknar således betydelse vid bedömningen av var beskattning ska ske och vem som är skattskyldig för moms. Det avgörande är i stället om företaget är etablerat i ett medlemsland och om tillhandahållandet sker från eller till denna etablering.
- Yrkesmässig verksamhet** Enligt 1 kap. 1 § 1 st. ML ska moms betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. För att besvara frågan om skatt ska betalas då en utländsk företagare i sin verksamhet omsätter en vara eller en tjänst inom landet måste således en prövning också göras av yrkesmässigheten enligt ML.
- Av 4 kap. 5 § ML framgår att en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 13 kap. IL. Se vidare avsnitt 8. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas inom landet finns inte.
- Sjätte direktivet** Detta står i överensstämmelse med artikel 4 i sjätte direktivet vari framgår att med ”skattskyldig person” förstås envar som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, varhelst

verksamheten bedrivs och oavsett verksamhetens ändamål eller resultat.

## 40.2 Fast etableringsställe

### Fast etableringsställe

Frågan om en företagare har ett fast etableringsställe inom landet från respektive till vilket tjänster tillhandahålls har betydelse vid bestämning av omsättningsland för vissa tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML. Enligt vad som framgår på s. 180–181 i prop. 1993/94:99 är det motsvarande begrepp enligt gemenskapsrätten som ska vara avgörande för definitionen här.

### Näringsidkare

I prop. 1994/95:57 s. 161 uttalas att ”med en näringsidkare förstås en juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig” (jfr avsnitt 8.3.5).

### Omsättningsland

Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet är en tjänst omsatt där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering varifrån tjänsten tillhandahålls. Motsvarande regel finns i 5 kap. 8 § ML som stadgar att vissa tjänster anses omsatta inom landet ”om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls”.

Av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML framgår - i fråga om tjänster som förvärfvas till Sverige från utlandet - att tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Ifrågavarande tjänster är enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML omsatta inom landet när de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärfvas här av någon som inte är näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas inom landet. För elektroniska tjänster gäller att de är omsatta inom landet om de förvärfvas här eller i ett annat land av någon som inte är näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas inom landet (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. och 2 st. 12 p. ML). För telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar som tillhandahålls genom ett elektroniskt

kommunikationsnät med fast anslutning här från ett land utanför EG till andra än näringsidkare som har sitt hemvist i utlandet finns en specialbestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML. Med fast anslutning anses att tillhandahållandet ska ske till anslutning på en viss bestämd geografisk plats genom t.ex. tråd eller radiolänk.

Av 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML framgår - i fråga om tjänster som tillhandahålls från Sverige till utlandet - att tjänster som anges i andra stycket är omsatta utom landet, om de tillhandahålls en förvärvare i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i det landet har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där. Tjänsterna anses också omsatta utomlands när de tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av en förvärvare som inte är näringsidkare i det landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Bestämmelserna motsvarar artikel 9.2 e i sjätte direktivet där det talas om den plats där kunden har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering till vilken tjänsten tillhandahålls.

Den mot 5 kap. 8 § ML svarande direktivbestämmelsens begrepp (artikel 9.1 i sjätte direktivet) har bl.a. berörts i följande domar från EG-domstolen 168/84, Berkholz, C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, C-260/95 DFDS, C-190/95, ARO Lease och C-390/96, Lease Plan. Skatteverket gör följande tolkning av dessa begrepp.

Begreppet ”plats för etablering av verksamhet” enligt sjätte direktivet förutsätter i princip

- att det finns en affärsetablering som betjänas av människor, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning,
- att denna affärsetablering är stadigvarande, dvs. har en viss grad av varaktighet,
- att de aktuella tjänsterna ska tillhandahållas från eller till denna affärsetablering, samt
- att företagets rörelse ska, helt eller delvis, bedrivas från denna affärsetablering.

**Fast  
etableringsställe i  
Sverige**

Se bl.a. den ovan nämnda domen 168/84, Berkholz, särskilt punkterna 18 och 19.

KR i Stockholm har i dom den 2003-12-15, mål nr 957-2002, i likhet med LR gjort bedömningen att ett tyskt företags filial i Sverige har tillhandahållit informationstjänster från filialen i Sverige till kunder i Sverige och att filialen därmed är skattskyldig för omsättningen av tjänster. I det aktuella målet gjordes den uppsökande verksamheten samt upptagandet av beställning genom filialens VD i Sverige. Genomförandet av avtalen, dvs. förhandling, upprättande, undertecknade och administration av avtalen, skedde från den svenska filialen samt en filial på Irland. Produktionen av informationen (musiktopplistor) gjordes genom en dator i Sverige medan leveransen gjordes från Irland. Även faktureringen gjordes från Irland.

Av LR-domen framgår att den svenska filialen har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna och därmed utgör ett fast etableringsställe. LR gjorde sin bedömning mot bakgrund av EG-domstolens domar 168/84, Berkholz, C-190/95, ARO Lease och C-390/96, Lease Plan. Av dessa domar framgår bl.a. att tillhandahållanden inte kan anses ske från ett fast etableringsställe om etableringsstället inte har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna. I de fall ett företag i en medlemsstat varken förfogar över egen personal eller över en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas kan företaget inte anses ha fast etableringsställe i denna medlemsstat.

Om en företagare från ett annat land har ett fast etableringsställe i Sverige enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML kan utifrån dessa lagrum bestämmas omsättningsland och enligt 1 kap. 2 § ML skattskyldighet avseende omsättningar och förvärv av tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML som sker från och till detta etableringsställe.

För att illustrera tillämpningen av ovanstående lämnas följande exempel.

*Exempel*

En tysk tidskrift har en anställd journalist permanent stationerad i Sverige. Denne journalist tillhandahåller från sitt kontor reklam och annonseringstjänster i tidskriften till svenska kunder. Då förutsättningen ”ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls” i 5 kap. 8 § ML får anses vara uppfylld ska tjänsterna anses omsätta inom landet av denna anledning. På grund av det fasta etableringsstället anses den utländska tidskriften inte som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Tidskriften blir skattskyldig i Sverige för tillhandahållande av reklam och annonseringstjänsterna.

Den tyska tidskriftens ekonomiska expert hyrs in av en svensk nyhetstidning för en föreläsning. För tillhandahållande av denna föreläsningstjänst föreligger skattskyldighet för Sverigekontoret. Tjänsten tillhandahålls visserligen från tidskriftens etableringsställe i Tyskland. Tjänsten är emellertid omsatt inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. jfr 2 st. 5 p. ML.

Då tidskriften på grund av sitt fasta etableringsställe inte är att anse som utländsk företagare i Sverige blir den skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML (se vidare avsnitt 40.3). Begreppen fast etableringsställe i utlandet och utländsk företagare är inte synonyma. Den som har en fast etablering eller sätet för sin verksamhet i Sverige anses således inte som en utländsk företagare vid tillämpning av skattskyldighetsreglerna i 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 och 4 b p. ML.

### **40.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet**

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet.

**Omvänd skattskyldighet**

En utländsk företagare är dock inte alltid skattskyldig för omsättning inom landet eftersom det i vissa fall vid s.k. omvänd skattskyldighet är förvärvaren som är skattskyldig, se 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3 p. samt 4 a och 4 b p. ML (se avsnitt

4.3 och 4.4). Den omvända skattskyldigheten i 4 b p. får inte tillämpas avseende personbefordran, tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML t.ex. kulturella aktiviteter och idrott och inte heller på uthyrning av fastighet med frivillig skattskyldighet. Om den utländske företagaren begär att själv få vara skattskyldig för omsättning som avses i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska detta gälla alla omsättningar som avses i denna punkt (1 kap. 2 d § ML).

#### **Sjätte direktivet**

Betalningsskyldig för momsen är enligt artikel 21.1 a i sjätte direktivet den som tillhandahåller en vara eller en tjänst, om det inte är fråga om omsättning – här bortses från reglerna om gemenskapsinterna förvärv av varor – för vilka kunden ska vara betalningsskyldig. En förutsättning för köparens betalningsskyldighet är bl.a. att den som tillhandahåller tjänsten är en skattskyldig person som inte är etablerad inom det egna landets territorium.

### **40.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag**

Om en utländsk företagare som är etablerad inom Sverige med filial eller annat fast etableringsställe för över en vara från sitt utländska huvudkontor till Sverige utgör detta inte någon omsättning enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1–2 p. ML. Äganderätten till varorna har inte övergått till ”annan person”. På motsvarande sätt innebär tjänster mellan ett företags enheter i olika länder inte någon omsättning. Se vidare avsnitt 11.1.2.

Beträffande varuöverföring till eller från huvudkontor i annat EG-land gäller dock att denna i vissa fall är att jämställa med omsättning och ett däremot svarande GIF (2 kap. 1 § 2 st. ML och 2 a kap. 7 § ML). Ett GIF på grund av utländsk företagares överföring av vara till Sverige undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger. En utländsk företagare som för över en vara under sådana förutsättningar att förvärvet undantas från skatteplikt enligt ovan ska enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL registreras till moms och lämna skattedeklaration, trots att överföringen inte beskattas.

Överföringar av varor från områden utanför EG kan bli föremål för hantering av tullmyndighet.

## 40.5 Registrering

- Krav på ombud** Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska företagaren företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud, se 23 kap. 4 § SBL. Ombudet ska, enligt fullmakt av den utländske företagaren, svara för redovisningen av momsen och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller moms. Som ombud godtas person som är stadigvarande bosatt inom landet eller, i fråga om juridisk person, den som har styrelse eller fast driftställe i Sverige.
- Ej krav på ombud** Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Exempel på sådana överenskommelser är de avtal som finns med de nordiska länderna om utbyte och handräckning och som innefattar även Norge och Åland.
- En utländsk företagare har alltid rätt att utse ett ombud oavsett om krav på detta föreligger eller ej.
- Varor till och från annat EG-land** Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL ska registrering till moms i Sverige ske vid utländsk företagens undantagna omsättning av varor till annat EG-land. Detta eftersom sådan omsättning medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML. Se t.ex. exempel 6 i avsnitt 10.10.
- Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL ska registrering till moms i Sverige också ske vid utländsk företagens överföring av varor. Detta gäller trots att överföringarna som utgör GIF inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML. Se t.ex. exempel 1 och 25 i avsnitt 11.
- Import för omsättning till annat EG-land** Genom ett särskilt stadgande som finns i 6 § SBF har tillskapats en möjlighet till registrering av utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § 2 st. ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Registrering får i detta fall ske på det sättet att ett sådant ombud för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren registrerar sig i eget namn för



dennes räkning. Ombudet, vilken oftast är en svensk speditör som handhar import och vidare transport av varan, får under ett och samma registreringsnummer företräda flera utländska företagare. Kopplingen till undantagen från skatteplikt för omsättning enligt 3 kap. 30 a § ML medför även att den utländske företagaren enligt 10 kap. 11 § ML har rätt till återbetalning av ingående moms avseende sådan omsättning.

#### **Registreringsort**

Registrering till moms av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos Skatteverkets utlandsenheter. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller ej.

### **40.6 Särskild beskattningsordning - elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EG**

För redovisning och betalning av moms finns en särskild ordning som får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EG som till privatpersoner inom EG tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML. Bestämmelserna motsvarar rådets direktiv 2002/38/EG om ändring för begränsad tid av sjätte direktivet vad gäller beskattningsordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

En företagare från tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG kan följa de allmänna reglerna och bli skattskyldig på samma sätt som idag. Det innebär att han ska registreras, deklarerar och betala skatt i varje EG-land där han omsätter elektroniska tjänster.

Alternativt kan företagaren identifiera sig enligt den nya särskilda ordningen. Denna är avsedd att underlätta för skattskyldiga företagare i tredje land att fullgöra sina åtaganden inom EG. Ordningen innebär att även om företagaren omsatt tjänster i flera EG-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG. Deklaration och betalning av moms för alla försäljningar till EG lämnas då till myndigheten i det landet. Denna myndighet vidarebefordrar därefter deklarationsupplysningar och betalning av momsen till respektive omsättningsland, dvs. det eller de EG-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Om företagaren väljer Sverige som kontaktland sker handläggningen hos Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm. För att kunna utnyttja denna möjlighet får inte företagaren ha något fast etableringsställe inom EG och inte vara

bosatt eller stadigvarande vistas inom EG. Om den utländske företagaren redan är registrerad eller av annan anledning är skyldig att registrera sig för moms inom EG får denne inte tillämpa den särskilda beskattningsordningen.

En företagare som väljer att använda den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående moms i deklarationen. I stället får ansökan om återbetalning av skatten göras enligt bestämmelserna om återbetalning av moms till utländska företagare. Beträffande förfarandet vid identifieringen m.m. hänvisas till handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 31. Se även bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. Riktlinjerna finns även publicerade i skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

## **40.7 Återbetalning av moms till utländska företagare**

Utländska företagare som inte är skattskyldiga eller berättigade till återbetalning enligt 10 kap. 11-12 §§ ML i Sverige kan få tillbaka moms på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 1-4 §§ ML och 19 kap. 1-10 §§ ML.

Det grundläggande syftet med återbetalningsrätten är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare.

### **40.7.1 Rätten till återbetalning**

#### **10 kap. 1 § ML**

I fråga om rätten till återbetalning gäller följande:

En utländsk företagare som inte är skattskyldig till moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms under förutsättning att

- momsen avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utom landet,
- omsättningen i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11-12 §§ ML om omsättningen hade gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för moms som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet

för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3, 4 eller 4 b p. ML.

Återbetalningsrätten begränsas till vad som skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsbar moms för ett i Sverige verksamt företag. Den begränsas också av avdrags- och återbetalningsrättens omfattning i det land där omsättningen för vilken återbetalning begärs äger rum. (Se EG-domstolens dom i målet C-136/99, Monte dei Pascha di Siena). Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms.

**Uthyrning av fastighet**

Frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning av verksamhetslokaler åt utländsk företagare som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Återbetalningsrätten för en utländsk företagare kan därmed även omfatta moms på lokalhyra. När en utländsk företagare hyr ut lokaler kan omvänd skattskyldighet inte tillämpas på uthyrningen.

**Förmedling**

Förmedling av vara eller tjänst medför alltid skattskyldighet, oberoende av om den förmedlade omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Detta gäller om inte annat uttryckligen anges i ML. Enligt 10 kap. 2 § 1 st. ML kan en förmedlare få momsen återbetald endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till återbetalning om han köpt varan eller tjänster utan någon förmedling. Om förmedling skett i flera led, ska det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Det är den sökande som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet och avdragsrätt.

**Import och förvärv för omsättning inom landet**

Moms vid import eller förvärv för omsättning inom landet ger rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML endast om importen eller förvärvet hänförs till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 eller 4 b p. ML. Om den utländske företagaren själv är skattskyldig för omsättningen och redovisar denna i skattekärldeklaration har han i stället avdragsrätt enligt 8 kap. ML.

**Resebyråer**

Enligt reglerna om beskattning av viss resebyråverksamhet finns begränsningar i rätten till återbetalning av moms, se avsnitt 33.5.

Rätt till återbetalning inträder när en vara har levererats eller har förts in i Sverige eller när en tjänst har utförts. Vid förskotts betalning av vara eller tjänst inträder rätt till återbetalning när förskottet har betalats.

**40.7.2 Ansökan m.m.**

Ansökan om återbetalning görs skriftligen på en särskild blankett, SKV 5801.

**Skatteverkets  
utlandsenheter**

Ansökan om återbetalning ska göras till Skatteverkets utlandsenheter.

För information om motsvarande återbetalningsmyndigheter i andra EG-länder, se bilaga 6.

För ytterligare information om ansökningsförfarandet m.m. se handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 28.

**19 kap. 1 § 2 st.  
ML**

Utländsk företagare som är momsregistrerad och skyldig att lämna skattedeklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 § ML i stället för att göra en ansökan om återbetalning.