

38 Lager

38.1 Allmänt

Med anledning av EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG) infördes den 1 januari 1996 nya bestämmelser vad gäller skattefrihet i vissa fall från moms vid import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag. Syftet med direktivet är framför allt att medge skattebefrielse för köp och försäljningar, till exempel s.k. kedjetransaktioner, av vissa typer av varor så länge varorna är placerade i särskilt definierade upplag i något av medlemsländerna. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende dessa varor. Vidare infördes skattefrihet från moms i vissa fall vid omsättning av en vara som finns i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager och vid omsättning av tjänster avseende dessa varor.

Bestämmelserna om skattefrihet finns införda i 9 c kap. ML samt i 18 a och 18 b §§ MF.

Ej för slutlig konsumtion/ förbrukning

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget, lagret eller frizonen. En grundförutsättning för att skattefrihet över huvud taget ska kunna komma ifråga är dock att importen, omsättningen eller förvärvet av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. varan ska vara avsedd att säljas vidare till t.ex. en grossist. Varan ska heller inte vara avsedd för användning och förbrukning inom upplaget, lagret eller frizonen. De skattefria omsättningarna får inte göras i detaljistledet. Varor avsedda för försäljning i detaljhandelsledet får alltså inte vara placerade i skatteupplag. Däremot kan en detaljist lagra sina varor i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. Säljer han varan är dock omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller omsättningen av tjänster avseende varan.

Gemenskapsvara

Med gemenskapsvaror förstås varor, som är framställda inom EG, eller varor, som kommer från platser utanför EG, men som satts i fri omsättning (jfr prop. 1995/96:58 s. 29).

Fri omsättning och fri förbrukning

Att en vara från tredje land anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” innebär att eventuell tull ska tas ut. Varans

tullstatus ändras därvid från att vara en icke-gemenskapsvara till att bli en gemenskapsvara som fritt kan förflyttas inom EG:s tullområde. Att en vara från tredje land "övergår till fri förbrukning" innebär att andra eventuella skatter och avgifter, t.ex. moms, ska tas ut vid importen. Normalt sker övergången till fri omsättning och till fri förbrukning samtidigt.

Dokumentation av skattefriheten

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML. Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

38.2 Skatteupplag

I 9 c kap. ML finns det inte någon definition av begreppet skatteupplag. SRN har i förhandsbesked 1998-12-21 uttalat att ett fartyg, som transporterar bränsle till ett skatteupplag inte kan ses som en del av skatteupplaget, i vart fall inte om fartyget inte uttryckligen omfattas av skattemyndighetens godkännande av upplaget. Förhandsbeskedet har fastställts av RR (RÅ 2000 not. 77).

9 c kap. 3 och 9 §§ ML

I ett skatteupplag får lagras såväl gemenskapsvaror som icke-gemenskapsvaror under förutsättning att det rör sig om sådana varor som finns med i uppräkningslistan i 9 c kap. 9 § ML. Skatteupplag och upplagshavare godkänns av SKM på hemorten. Ansökan görs på av RSV fastställd blankett (RSV 5937, vad gäller godkännande av upplagshavare och RSV 5938 om godkännande av skatteupplag). Upplagshavaren ska vara momsregistrerad för lagringsverksamheten (jfr 3 kap. 1 och 2 §§ SBL). RSV har i en skrivelse 2000-06-22, dnr 6548-00/100, behandlat SKM:s arbetsuppgifter i samband med godkännande av upplagshavare och upplag.

9 c kap. 7 § ML

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 § och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Angående de krav som ställs på upplagshavarens dokumentation, se avsnitt 38.2.4.

Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av SKM, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns.

Skattefrihet

Från skatteplikt undantas import, omsättning och GIF av i 9 c kap. 9 § ML uppräknade varor om dessa ska placeras i eller

redan finns i skatteupplag. Detta innebär att den som köper en vara i Sverige eller i ett annat EG-land (GIF) och avser att omgående placera varan i ett skatteupplag i Sverige kan göra detta utan att bli debiterad någon moms. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende sådana varor, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten. Undantaget är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger (jfr avsnitt 38.2.2).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.1 Import av vissa varor för placering i skatteupplag

När sådana varor, som anges i 9 c kap. 9 § ML, importeras för att placeras i ett skatteupplag ska moms inte tas ut vid importen.

Import för placering i skatteupplag

En importör som vill komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt ska vid förtullning framställa yrkande härom i fält 44 i enhetsdokumentet och därvid även uppge upplagshavarens namn, adress och momsregistreringsnummer. Om skattefrihet medges av Tullverket i samband med att varan övergår till fri omsättning ska varan även anses vara i fri förbrukning (jfr avsnitt 38.1).

9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML

Någon moms tas inte ut vid importtillfället på grund av bestämmelserna om skattefrihet i 9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

Meddelande till SKM

Tullverket ska efter avslutad tulltaxering skicka ett meddelande (dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem, TDS) till närmaste skattemyndighet, som ska utreda vilken skattemyndighet som är beskattningsmyndighet.

38.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster

Omsättning och GIF av en vara som är placerad i eller ska placeras i ett skatteupplag, är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även omsättning av tjänster avseende sådan vara, vilka utförs såväl innan varan placerats i upplaget som under lagringstiden.

Rätt till återbetalning

Den vars omsättning av varor och tjänster är skattefri enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML har rätt till återbetalning av ingående moms, trots att utgående moms inte redovisas. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 § 1 st. ML (se avsnitt 16).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag

Moms ska betalas när varan tas ut ur skatteupplaget. Från denna huvudregel görs undantag vid förflyttning mellan skatteupplag inom EG, gemenskapsintern försäljning till annat EG-land och vid export.

Till annat skatteupplag i Sverige/ annat EG-land

Mervärdesbeskattning ska inte ske om en vara efter det att den omsatts tas ut från ett skatteupplag för att direkt förflyttas till ett annat skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land. Detta gäller även när varan utan att omsättas flyttas mellan sådana skatteupplag.

Förflyttning till annat EG-land

När en vara tas ut för att levereras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Detta innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen återoppar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Säljaren ska redovisa leveransen i sin momsdeklaration/självdokumentation och lämna en KVR. Även vissa fall av överföringar av en vara mellan EG-länder, dvs. utan att den säljs, ska likställas med en gemenskapsintern försäljning.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.5.

Export

Om en vara tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.3.2). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Krav på registrering

Om den som tar ut varan inte är momsregistrerad här och varan ska transporteras direkt till plats utanför EG behöver någon momsregistrering inte ske. Om varan däremot omsätts i Sverige eller transporteras till ett annat EG-land måste sådan registrering ske. Är den som tar ut varan en utländsk företagare måste han således låta momsregistrera sig. Registrering sker hos SKM i Stockholm.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren

Höga krav ställs på upplagshavarens dokumentation avseende de omsättningar av varor och tjänster som sker i ett skatteupplag och som är undantagna från skatteplikt. Kartotek eller liknande bör finnas för varje kund. Som exempel på handlingar/uppgifter som ska finnas för varje kund kan nämnas

- lagerbevis (s.k. warrant) eller annan handling som utvisar vad för sorts vara som lagras, mängd etc.,

- ett intyg utfärdat av köparen (ägaren) att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av förpackning eller på annat sätt,
- faktura med hänvisning till relevant lagrum i 9 c kap. ML utfärdad av den som omsatt en tjänst avseende varan innan den placerats i lagret eller under tiden den varan var placerad i lagret,
- handling som styrker att skattefrihet föreligger för varje varuomsättning och
- alla andra handlingar som är av vikt för att kunna fastställa ett rätt beskattningsunderlag.

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

Vidare ska upplagshavaren, innan varan tillåts lämna upplaget, inhämta och dokumentera

- den skattskyldiges svenska momsregistreringsnummer,
- i de fall momsregistreringsnummer saknas, och det inte är fråga om exportomsättning, handling utvisande att Skatt- och Avgiftsanmälan inkommit till SKM eller
- omständigheter som visar att exportomsättning föreligger enligt 5 kap. 9 § ML i de fall varan ska levereras till tredje land.

38.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager

Icke-gemenskapsvaror 9 c kap. 2 § ML

Gemensamt för tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager är att icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras där utan att tull eller moms tas ut. Till skillnad mot vad som gäller för skatteupplag kan alla sorters varor lagras i dessa lager och frizoner.

Tillfälligt lager

Ett tillfälligt lager används uteslutande för korttidslagring (45 dagar om varan kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel). Tillstånd att inrätta tillfälligt lager meddelas av den tullmyndighet inom vars tullregion lagret ska vara beläget. Lokalen för det tillfälliga lagret ska godkännas av Tullverket och säkerhet ska ställas för tull. Säkerheten ska uppgå till minst 200 000 kronor. Vidare ställs särskilda krav på lagerhavarens redovisning.

Tullager

I ett tullager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta tullager meddelas av den tullmyndighet inom vars tullregion

lagret ska vara beläget. Motsvarande krav som gäller för tillfälligt lager gäller för tillstånd att inrätta tullager.

Frizon/frilager

Även i en frizon eller i ett frilager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

38.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon

Omsättning av icke-gemenskapsvaror och av tjänster avseende sådana varor är undantagna från skatteplikt under den tid varorna är placerade i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. En grundförutsättning för skattefrihet är dock att varuomsättningen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (se avsnitt 38.1).

38.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”

Beskattningsmyndighet

När en vara, som inte omsatts under lagringstiden, anmäls till ”övergång till fri omsättning” (se avsnitt 38.2.1) tas tull och moms ut av Tullverket. Har varan däremot omsatts under lagringstiden ska momsens i stället redovisas till SKM (se avsnitt 38.4).

Uppgiftsskyldighet 18 b § MF

För att Tullverket ska veta att omsättning har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut moms, måste importören eller annan lämna uppgift om att omsättning skett samt uppges säljarens och köparens namn, adress och momsregistreringsnummer. Uppgifterna ska lämnas i fält 44 i enhetsdokumentet eller i motsvarande fält om deklarationen överförs i form av ett elektroniskt dokument. I de fall flera omsättningar skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen. Om förenklad tulldeklaration (hemtagningsanmälan) lämnats gör den tullmyndighet där varan frigörs en anteckning i Tullverkets datasystem, TDS om köparens och säljarens namn, adress och momsregistreringsnummer.

Uppgift till SKM

Efter avslutad tulltaxering skickar Tullverket ett meddelande, dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem TDS, till närmaste SKM

Export

Om en vara, som omsatts under lagringstiden, tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.3.2). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Om varan inte omsatts under lagringstiden är ML över huvudtaget inte tillämplig.

Förflyttning till annat EG-land

Om en vara tas ut för att transporteras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Dessa bestämmelser innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Detta gäller oberoende av om vara omsatts eller inte under lagringstiden. Säljaren ska redovisa överflyttningen i sin momsdeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. I och med att varan anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ska dock eventuell tull tas ut.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.5.

Om en vara omsätts under lagringstiden och den som tar ut en vara inte är momsregistrerad i Sverige, behöver någon momsregistrering inte ske om varan ska transporteras direkt till tullager, frizon eller plats utanför EG.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”

Om en vara tas ut från ett lager eller en frizon och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”, t.ex. temporär import eller transitering, tas tull och moms inte ut. I princip ska, om varan omsätts under lagringstiden, moms i stället tas ut när varan lämnar lagret eller frizonen. Även momsbeskattningen bör skjutas upp tills dess varan anmäls till ”övergång till fri omsättning”. Detta innebär att en vara kan föras mellan lager eller frizoner i Sverige eller från ett lager eller en frizon i Sverige till ett lager eller en frizon i ett annat EG-land utan att någon beskattning sker.

38.4 Beskattningsmyndighet

18 a § 1 st. MF

För varor som tas ut från ett skatteupplag och tjänster avseende sådana varor är SKM alltid beskattningsmyndighet. När det gäller varor som tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är tullmyndigheten beskattningsmyndighet om varan inte omsätts under lagringstiden medan SKM är beskattningsmyndighet om varan omsätts under lagringstiden.

38.5 Skattskyldighet m.m.

1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML

Ska momsen betalas till Tullverket är det gäldenären som ska göra detta. Gäldenär är den som är skyldig att betala importtull för varan eller skulle varit det om varan hade varit tullbelagd.

**1 kap. 2 § 2 st. och
9 c kap. 5 § ML**

När skatten ska betalas till SKM är den skattskyldig, som föranleder att vara tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret. Endast den köpare eller ägare eller den säljare som föranleder att varan lämnar lagret kan vara skattskyldig.

Detta innebär att

- köparen eller ägaren är skattskyldig om han själv hämtar ut varan,
- säljaren är skattskyldig om han själv tar ut varan,
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett upplags- eller lagerhavaren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som upplags eller lagerhavaren fakturerar för transporten, och
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett fraktföraren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som fraktföraren fakturerar för transporten.

Beträffande skattskyldighetens inträde, redovisning av skatt och avdragsrätt se avsnitt 38.7 och 38.8.

38.6 Beskattningsunderlag

9 c kap. 6 § ML

Är Tullverket beskattningsmyndighet ska skatten redovisas i den ordning som gäller för tull och är SKM beskattningsmyndighet ska redovisningen ske enligt de regler som gäller för moms. Beskattningen uppskjuts tills dess varan tas ut från skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret och ska då beräknas på sätt som anges i 9 c kap. 6 § ML (se avsnitt 38.6.1). I förening med ML:s allmänna regler medför emellertid bestämmelsen att beskattningen kan skjutas upp ytterligare (vid överföring mellan lager i Sverige) eller inte tas ut här i landet (vid försäljning eller överföring till annat EG-land) eller inte utgå alls (vid exportförsäljning).

38.6.1 Vara tas ut från skatteupplag

**Varan omsätts inte
under lagringen
9 c kap. 6 § 1 p.
ML**

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha tagits ut för den import, omsättning eller GIF som föranledde att varan placerades på upplaget och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

Varan omsätts under lagringen
9 c kap. 6 § 2 p.
ML

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha tagits ut för den sista av de undantagna omsättningarna som gjordes medan varan låg i lagret och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst och som utförts efter den sista omsättningen men när varan fortfarande var placerad i lagret.

38.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Varan omsätts inte under lagringen
9 c kap. 6 § 1 p.
ML

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha beräknats för importen enligt 7 kap. 8 § ML och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst, som utförts under tid varan var placerad i lagret eller frizonen, om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs enligt 7 kap. 8 § ML och 13 b § MF av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utan moms. I beskattningsunderlaget ska även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana omkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. I vissa fall ska även transportkostnader till annan ort än första bestämmelseorten ingå. Se även avsnitt 10.4.4.

Exempel

Ett parti bly importeras från USA. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Blyet placeras i tullager. Under den tid varan finns i lagret utförs en rengöringstjänst avseende varan om 7 500 kr exkl. moms. För lagringstjänsten tar lagerhavaren ut 20 000 kr exkl. moms.

Den skatt som skulle ha beräknats, om importen inte undantagits från beskattning, uppgår till $(100\,000 \times 0,25 =)$ 25 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av rengöringstjänsten och lagringstjänsten, om dessa inte undantagits, uppgår till $(7\,500 \times 0,25 =)$ 1 875 kr respektive $(20\,000 \times 0,25 =)$ 5 000 kr. Den skatt som Tullverket ska ta ut uppgår således till totalt 31 875 kr. Beloppet redovisas i den ordning som gäller för tull.

Hade blyet i stället placerats i ett skatteupplag skulle

31 875 kr redovisats i den ordning som gäller för moms, dvs. i den skattskyldiges skattedeklaration/självdeklaration.

Varan omsätts under lagringen
9 c kap. 6 § 2 p.
ML

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas på samma sätt som om varan omsatts under lagring i ett skatteupplag (jfr avsnitt 38.6.1 ovan).

Exempel

Företaget A säljer ett parti polska cyklar, som ligger i ett tullager, till B för 185 000 kr exkl. moms. B säljer i sin tur partiet till D för 200 000 kr. Två månader därefter ger D speditören Y i uppdrag att föra ut cyklarna från lagret. Y tar 9 000 kr inkl. moms för transporten. Lagerhavaren debiterar D 8 000 kr exkl. moms för lagringen.

Den skatt som skulle ha utgått på omsättningen av varan, om omsättningen till D inte undantagits från beskattning, uppgår till $(200\,000 \times 0,25 =) 50\,000$ kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av lagringstjänsten uppgår till $(8\,000 \times 0,25 =) 2\,000$ kr. Den skatt som ska redovisas till SKM uppgår således till totalt 52 000 kr.

38.7 Skattskyldighetens inträde

9 c kap. 5 § ML

Skattskyldigheten inträder när varan tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret. Varan måste således fysiskt förflyttas ut ur upplaget, lagret eller frizonen för att skattskyldigheten ska inträda. Som framhållits tidigare kan dock beskattningen skjutas upp ytterligare, vilket är fallet vid överföring mellan lager i Sverige och vid försäljning/överföring till annat EG-land, eller inte utgå alls, vilket är fallet vid export.

38.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt

8 kap. 2 § 2 st. ML

Den köpare (ägare) eller säljare som blir skattskyldig på grund av att varan tas ut ur upplaget, lagret eller frizonen (jfr avsnitt 38.5) och ska redovisa skatten till SKM redovisar denna som utgående moms. Den som har full avdragsrätt får göra avdrag för ingående moms med motsvarande belopp så som vid förvärvsbeskattning (se 8 kap. 2 § 2 st. ML).

Bestämmelserna om avdragsrätt och återbetalningsrätt behandlas närmare i avsnitt 15 och 16.

38.9 Skatteupplag på punktskatteområdet

Begreppen skatteupplag och upplagshavare finns även på punktskatteområdet, såvitt avser mineraloljor, alkohol och tobak. Olj-

orna är belagda med energiskatt, koldioxidskatt och, beroende på svavelinnehållet, svavelskatt. Bestämmelserna är EG-harmoniserade, dvs. gemensamma för samtliga EG-länder. Den som har godkänts som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi är normalt tillverkare, säljare eller större förbrukare. Oljor kan flyttas mellan skatteupplag i Sverige utan att punktskatter ska tas ut. Detta gäller också vid flyttning till ett skatteupplag i ett annat EG-land.