

40 Utländska företagare – Plats för etablering

40.1 Allmänt

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 näringsidkare 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 finns enligt 10 kap. 1-4 §§ möjlighet till återbetalning i särskild ordning av erlagd svensk moms. Se vidare avsnitt 40.8 nedan.

De i detta sammanhang använda begreppen utländsk företagare, näringsidkare och fast etableringsställe inom landet härleds i momshänseende i första hand 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.

40.2 Yrkesmässighet

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.

4 kap. 5 § 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. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas inom landet finns således inte. Vid bedömningen får

en allmän prövning göras av verksamhetens yrkesmässighet och om omsättningen i Sverige kan anses ingå i den bedrivna verksamheten eller om den är av privat natur.

**Omvänd
skattskyldighet
fr.o.m. 2002-07-01**

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför därför skattskyldighet även om företagen inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En annan sak är att den utländske företagaren till följd av andra regler inte är skattskyldig för viss omsättning 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. ML samt 4 a och 4 b p. ML. De nya bestämmelserna om omvänd skattskyldighet i 4 b p. vid utländsk företagares omsättning av vara eller tjänst i Sverige och den bestämmelse i 2 d § som innebär att den utländska företagaren kan begära hos SKM att få vara skattskyldig i stället för en i Sverige momsregistrerad köpare (se avsnitt 4.3 och 4.4) tillämpas i fråga om skattskyldighet som inträder den 1 juli 2002 eller senare. Den omvända skattskyldigheten 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 enligt 2 d § 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.

40.3 Utländsk företagare – definition

1 kap. 15 § ML

Begreppet utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, avser såväl fysiska som juridiska personer. Definitionen av begreppet utländsk företagare har fr.o.m. den 1 januari 2002 ändrats för att den närmare ska överensstämma med bestämmelserna i sjätte direktivet. Begreppet utländsk företagare i ML omfattar numera 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.

Näringsidkare

I prop.1994/95:57 s. 161 uttalas att ”med en näringsidkare förstås här – liksom i civilrättslig lagstiftning – även en juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig” (jfr avsnitt 8.1.1).

EG-rätt

I den engelska versionen av sjätte direktivet används begreppen ”taxable person” och ”taxable person established abroad”. Med ”taxable person” förstås, enligt artikel 4 envar som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, varhelst verksamheten bedrivs och oavsett verksamhetens ändamål eller resultat. ”Taxable person” har i den svenska versionen av direktivet översatts med ”skattskyldig person”.

Betalningsskyldig för momsen är enligt artikel 28g 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 är etablerad utomlands (”taxable person established abroad”). Med etablerad utomlands (”established abroad”) avses i dessa fall inte bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp. Vad som avses är enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet i stället den plats där den ekonomiska aktiviteten utförs (”where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied”).

Enligt direktivet saknar således företags nationalitet betydelse vid bedömningen av var beskattning ska ske och vem som är skattskyldig för moms. Det avgörande är i stället om företaget är etablerat (”established”) i ett medlemsland och om tillhandahållandet sker från denna etablering. Enligt den nya definitionen av begreppet utländsk företagare i ML, som införts fr.o.m. den 1 januari 2002, omfattas sådana näringsidkare från utlandet som

har ett fast etableringsställe i Sverige, t.ex. en filial inte längre av begreppet utländsk företagare i ML:s mening. Detta får betydelse för bl.a. frågan om skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2-4 och 4 b p. samt 2 d § ML.

40.4 Fast etableringsställe

Fast etableringsställe

5 kap. 7–8 §§ ML

Frågan om en näringsidkare har ett fast etableringsställe inom landet från respektive till vilket tjänster tillhandahålls har också betydelse vid bestämning av omsättningsland för vissa tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML och för betalningsskyldigheten enligt 1 kap. 2 § 2-4 och 4 b p. 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.

Enligt sjätte direktivet artikel 9.1 anses en tjänst omsatt där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering varifrån tjänsten tillhandahålls ”where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied”. 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 förvärvas 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 förvärvas av någon som inte är näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas inom landet.

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 stadig-

varande vistas där. Tjänsterna anses också omsätta utomlands när de tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG som inte är näringsidkare i det landet.

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet är artikel 9.2 e vari 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 har bl.a. berörts i följande domar av EG-domstolen C-168/84 Berkholtz, C-231/94 Faaborg-Gelting-Linien, C-260/95 DFDS, C-190/95 ARO-lease och C-390/96 Lease Plan Luxemburg SA. RSV gör följande tolkning av dessa begrepp.

Begreppet ”plats för etablering av verksamhet” (”the place where the supplier has established his business”) 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.

(Se bl.a. den ovan nämnda domen C-168/84 Berkholz, särskilt punkterna 18 och 19.) 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 övriga tillhandahållanden, som inte kan hänföras till det fasta etableringsstället, får omsättningsland bestämmas utifrån 5 kap. ML. För att illustrera tillämpningen av ovanstående lämnas följande exempel.

Exempel

En tysk tidskrift har en journalist permanent stationerad i Sverige. Denne journalist tillhandahåller från sitt kontor även reklam och annonseringstjänster i tidskriften till svenska kunder. Kunderna faktureras av journalisten. 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 skatt skyldig 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. 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 1 kap. 2 § 1 st. 2-4 och 4 b p. ML t.ex. när tillhandahållanden sker från etableringar i utlandet.

40.4.1 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag

Om en utländsk företagare som är etablerad inom Sverige från sitt utländska huvudkontor för över en vara 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 tillhandahållande av tjänster mellan ett företags enheter i olika länder inte någon omsättning.

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 deklaration, trots att överföringen inte beskattas.

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

40.5 Ombud

Krav på ombud

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML ska företagaren företräddas av ett av SKM 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 218/92 av den 27 januari 1992. 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 oavsett om krav på detta föreligger eller ej rätt att utse ett ombud.

40.6 Ombud för utländsk företagare, som importerar varor för vidare omsättning till annat EG-land

6 § SBF

Genom ett särskilt stadgande som finns i 6 § Skattebetalningsförfordningen (1997:750) 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.

40.7 Registreringsort

Registrering till moms av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos SKM i Stockholm avdelning 3, jfr 2 kap. 1-2 §§ SBL. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller ej.

40.8 Återbetalning av moms till utländska företagare

Utländska företagare, som inte är skattskyldiga 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.

40.8.1 Rätten till återbetalning

Bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML om återbetalning till utländska företagare har ändrats enligt förordning (SFS 2002:1004), som trätt i kraft den 1 januari 2003. De nya bestämmelserna ska tillämpas på ansökningar om återbetalning som kommer in till RSV, Särskilda skattekontoret, fr.o.m. den 1 juli 2003.

För ansökningar om återbetalning som kommer in före den 1 juli 2003 gäller därför 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 och
- omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11-12 §§ ML om omsättningen 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. På grund av införandet fr.o.m. den 1 juli 2002 av möjlighet till förvärvsbeskattning av skattskyldig köpare i Sverige enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML för vissa omsättningar gjorda inom lan-

10 kap. 1 § ML
Lagändring,
tillämpas fr.o.m.
2003-07-01

det av utländsk företagare krävs det att återbetalningsrätten även omfattar ingående moms hänförlig till förvärv och import för sådana omsättningar när de görs av säljare som inte är skattskyldiga här. Bestämmelserna i 10 kap. 1 och 2 §§ ML har därför kompletterats i det avseendet. Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms.

För ansökningar som kommer in från och med den 1 juli 2003 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 och
- 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 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 hänför sig 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 deklaration 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 förskottsbetalning av vara eller tjänst inträder rätt till återbetalning när förskottet har betalats.

40.8.2 Ansökan m.m.

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

**Särskilda
skattekontoret**

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till RSV, Särskilda skattekontoret.

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

För ytterligare information om ansökningsförfarandet m.m. se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2003, avsnitt 28).

**19 kap. 1 § 2 st.
ML**

Utländsk företagare som är momsregistrerad och skyldig att lämna deklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1-4 § ML i stället för att ansöka om återbetalning från RSV, Särskilda skattekontoret.