

10 Beskattningsland – varor

10.1 Allmänt

Avsnittet inleds med en allmän redogörelse för grunderna vid bestämning av omsättningsland m.m. avseende varor och följs av en mera detaljerad redogörelse med exempel från avsnitt 10.6 och framåt. RSV har i broschyren Mervärdesskatt EG-handel RSV 558 utgåva 3 gjort en översiktlig genomgång av bestämmelser om omsättningsland för varor och tjänster med exempel. Ytterligare information och exempel finns i broschyren Hur man fyller i kvartalsredovisningen, RSV 557.

Omsättning

Av 1 kap. 1 § ML framgår att moms ska betalas till staten vid omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Motsatsvis gäller att moms inte ska betalas till staten om omsättningen äger rum utom landet.

Förvärv, import

Vidare framgår av 1 kap. 1 § ML att moms ska betalas till staten vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor som är lös egendom, om omsättningen av varorna inte är gjord inom landet och vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

För att avgöra om skatt ska betalas i Sverige på grund av omsättning, GIF eller import av en vara är det alltså nödvändigt att bl.a. ta reda på om varan är omsatt inom eller utom landet. Vem som är skattskyldig vid en omsättning framgår av 1 kap. 2 § och 2 d § ML. Se vidare avsnitt 4.

Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av varor var redan från början utformade i enlighet med sjätte direktivet. De kompletterades vid Sveriges inträde i EU med bestämmelser om varutransaktioner med andra EG-länder i enlighet med den ordning som övergångsvis införts av EG i samband med att tullhanteringen av varor som transporteras mellan EG-länder avskaffades. Vid Sveriges inträde i EU inskränktes det tidigare exportbegreppet i ML till att hädanefter avse endast omsättningar utom EG. Omsättning i eller till ett annat EG-land är omsättning utomlands, men inte export. Endast i undantagsfall har köparens status av svensk eller utlänning avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från

säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas och transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtning av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje försäljningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EG kan således inte anses som export. (Se vidare under avsnitt 10.3.2.3)

**Destinations-/
Ursprungsprincip**

Inom EG gäller för varuomsättningar väsentligen en destinationsprincip, dvs. att rätten att ta ut skatt tillfaller den stat där konsumtion av varan sker. För varor som anses omsatta i avsändningslandet (ursprungslandet) enligt reglerna om var en vara är omsatt upprätthålls destinationsprincipen vid gränsöverskridande försäljningar inom EG genom att det gemenskaps-interna förvärvet (GIF) av varan ska beskattas i destinationslandet i stället för omsättningen i ursprungslandet. Beskattningsenligt ursprungsprincipen tillämpas främst när det är fråga om omsättningar till lägre belopp åt icke skattskyldiga personer i annat EG-land och vid sådana personers avhämtningsköp utom då varan är ett nytt transportmedel. Se vidare avsnitt 10.5.

10.1.1 Omsättning inom eller utom landet

I 5 kap. 2–3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara ska anses som en omsättning inom landet. Om en omsättning inte anses som en omsättning inom landet anses omsättningen enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML ha ägt rum utomlands. I 5 kap. 2 a och 9 §§ finns särskilda regler enligt vilka omsättningar inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b och 3 §§ ändå ska betraktas som omsättningar utomlands.

10.1.2 Export

**Definition av
export**

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

10.1.3 Införsel och import

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

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

10.1.4 Territoriella avgränsningar

EG:s momsområde

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens momsområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör momsområdet. Se avsnitt 1 samt bilaga 3.

Luft-/ havs-territorium

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

Förmedling av vara

I avsnitt 11.3.8.2 behandlas frågor om var tjänster som avser förmedling av varor är omsatta.

Leveransklausuler

Under avsnitt 10.3.6.2 och i bilaga 11 finns en förteckning över internationella leveransklausuler.

Lagringsförfaranden

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser rörande lagringsförfaranden (se avsnitt 38).

10.2 Omsättning inom landet

10.2.1 Varor som ska transporteras till köparen enligt köpeavtalet

Huvudregel Transport påbörjas här 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML

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

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

Försäljning från Sverige när säljaren är skattskyldig i annat EG-land

Enligt 5 kap. 2 a § ML anses varan inte omsatt i Sverige om transporten går till en köpare i ett annat EG-land under förutsättning att säljaren är skattskyldig för omsättning av varan i det landet. Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EG-land kan uppkomma i vissa fall bl.a. vid s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EG-land (se även under avsnitt 10.2.4).

Omsättning utomlands Transport till område utom EG och i andra fall

Om transport som påbörjas inom landet går till ett annat land än ett EG-land kan varan under vissa förutsättningar enligt bestämmelserna i 5 kap. 9 § ML anses som omsatt utomlands genom export (se vidare avsnitt 10.3.2.3). I 5 kap. 9 § ML finns det också bestämmelser som innebär att varor i andra fall än då de ska tran-

**och i andra fall
5 kap. 9 § ML**

sporteras till en plats utanför EG kan anses omsätta utomlands (se avsnitt 10.3.3).

10.2.2 Monteringsleveranser

**5 kap. 2 § 1 st. 2 p.
ML**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning. Denna regel har avseende på bl.a. leveranser av vissa maskiner och industri-anläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. I vissa fall bedöms hela åtagandet som tillhanda-hållande av en tjänst t.ex. byggnadsentreprenad (se vidare under avsnitt 10.6.4.13 och exempel 36 i avsnitt 11).

10.2.3 Import för omsättning

**5 kap. 2 § 1 st. 3 p.
ML**

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

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

**Skattskyldighet vid
import
1 kap. 2 § 1 st. 6 p.
ML**

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk företagare och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för moms som erlagts vid importen. Om köparen vid omvänd skattskyldighet är skattskyldig för omsättningen inom landet tillförsäkras säljare som är utländsk företagare härigenom en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om omsättning efter import görs till annat EG-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML undantas importen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående moms. Denne kan registrera sig med ombud enligt 6 § SBF. I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en företagare i ett annat EG-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett GIF. Överföringen till det andra EG-landet anses som en omsättning inom landet, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML och genom momsregistrering, som kan ske med sådant ombud som avses i 6 § SBF även få återbetalning av annan ingående moms i samband med importen. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EG-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i deklaration och KVR. Återbetal-

ningsrätten för utländska företagare behandlas närmare under avsnitt 40.8.

10.2.4 S.k. distansförsäljning – postorder etc. från annat EG-land till Sverige

**Distansförsäljning
till Sverige
5 kap. 2 § 1 st. 4 p.
ML**

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

- varan är en annan vara än ett nytt transportmedel och transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML när någon av följande förutsättningar är uppfyllda
 1. varan är en punktskattepliktig vara, t.ex. cigaretter.
 2. värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet exklusive eventuellt värde av punktskattepliktiga varor har överstigit 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som innebär att säljaren ändå ska vara skattskyldig för omsättningen inom landet.

Dessa regler har avseende på s.k. distansförsäljning t.ex. postorderförsäljning av varor som av säljaren eller för dennes räkning transporteras från ett annat EG-land till privatpersoner och andra i Sverige som inte blir skyldiga att betala skatt här på grund av att de gör ett GIF.

Reglerna är till för att tillförsäkra destinationslandet beskattningsrätten i avsedda fall. För punktskattepliktiga varor gäller som framgår ovan att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet.

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 posterorderhandel”. PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldigbegreppet 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 av vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

**Omsättnings-
tröskel**

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punkt- som mervärdesskatteområdet.

För andra varor (utom nya transportmedel) gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärde 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärde inte har överskridits på angivna sätt anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa moms på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EG-landet. Distansförsäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning. KR i Stockholm har i en dom 2003-12-23 i mål nr 7582-01 tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland för leverans genom ett svenskt företag.

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

Frigräns

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

Exempel

Har 80 omsättningar gjorts till ett sammanlagt värde av 318 000 kr och görs därefter en omsättning för 4 000 kr ska denna, varmed tröskeln överskrids och påföljande omsättningar under året och för nästa kalenderår anses gjorda i Sverige.

10.2.5 Varor som finns i landet då de tas om hand av köparen

**Hämtningsköp
5 kap. 3 § ML**

En vara som enligt avtalet inte ska transporteras till köparen är omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen

under förutsättning att något annat inte gäller enligt 5 kap. 2, 2 a och 2 b eller 9 §§ ML. Vid s.k. EG-handel krävs viss form av bevisning för att en vara ska få säljas utan svensk moms, se avsnitt 10.6.1.

Bestämmelsen avser bl.a. vanliga hämtningsköp i en butik eller från säljares lager (se avsnitten 10.3.6.1 och 10.6.3).

10.2.6 Omsättning ombord vid resa mellan EG-länder

5 kap. 2 b § ML

I 5 kap. 2 b § ML stadgas att om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av passagerartransport mellan EG-länder, ska varan anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen inom Sverige. Med del av passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.

Med avreseorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EG. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EG. Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EG i fråga om passagerare som steg på inom EG. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EG. Vid en tur- och returresa gäller att återresan ska anses som en fristående transport. Bestämmelserna innebär således att en vara som omsätts på fartyg eller flygplan under en passagerartransport mellan EU-länder anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige, ML:s bestämmelserna gäller då fram till ankomstorten. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.

Ovannämnda bestämmelser gäller dock enbart försäljning av varor, dvs. omfattar inte serveringstjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg, se nedan angående konsumtion ombord.

Omsättning på internationellt vatten/tredje lands sjöterritorium

RR fastställde 1999-06-21 (RÅ 1999 not. 158) ett förhandsbesked rörande de nya reglerna fr.o.m. 1999-07-01. RR ansåg, i likhet med SRN, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EG-land utan uppehåll utanför EG ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på tredje lands sjöterritorium saknade enligt SRN betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EG.

Förbeställning av vara i samband med flygresor

RR fastställde 2000-01-31 (RÅ 2000 not. 11) ett förhandsbesked vad gällde konsekvenserna i momshänseende av det s.k. hatt-racksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning. Omständigheterna var i

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

RR har i domar 2002-07-02 mål nr 7735 och 7778-2000 fastställt förhandsbesked i två ärenden 2000-11-09 där SRN ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpacketerade, plomberade varupåsar att tas med av flygpassagerare vid avstigning utgjorde omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 b § ML. Om påsarna lämnades ut på marken efter framkomsten ansågs det ej vara någon omsättning inom landet.

Varor som konsumeras ombord

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

Taxfree inom EG har upphört fr.o.m. 1999-07-01

Från och med den 1 juli 1999 upphörde medlemsländernas möjlighet sälja varor utan moms när de tillhandahölls i taxfreebutiker och skulle tas med i den resandes personliga bagage vid flyg- eller sjöresa från en medlemsstat till en annan (s.k. taxfree).

För försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land innebar den 1 juli 1999 dock ingen förändring. Även efter den 30 juni 1999 kan således i dessa fall skattefri försäljning ske.

RSV har behandlat de nya bestämmelserna i en rad skrivelser.

<i>Datum</i>	<i>Innehåll</i>
1999-05-26	Momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG, dnr 4361-99/110,
1999-06-08	Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999, m.m., dnr 5752-99/100,
1999-06-28	Förtydligande angående exportbutiker, dnr 6604-99/110,

- 1999-10-21 Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdeskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., dnr 10304-99/100,
2000-10-10 Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa, dnr 9274-00/120.
2001-02-08 Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder, dnr 1848-01-100.
2002-02-05 Exportbutikers försäljning, dnr 1375-02/100. Ersätter skrivelse 1999-06-15, dnr 6226-99/120

Se även avsnitten 10.3.3 och 10.5.3.3.

**I andra fall än i
5 kap. 2 b § ML**

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

10.3 Omsättning utom landet

10.3.1 Allmänt

5 kap. 1 § 1 st. ML

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML omsatt utomlands. Till detta resultat kan man också komma med de särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 9 §§ ML som innebär att varor som annars enligt 5 kap. 2, 2 b eller 3 §§ ML är omsatta inom landet kan anses omsatta utomlands.

Omsättning utom landet enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EG-länder och utanför EG. En omsättning som sker eller anses ske utanför EG betecknas enligt 1 kap. 10 § ML som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige.

Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EG-land eller utom EG har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående moms för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se avsnitten 10.5.5 och 16.5–16.7.

Förskott

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med moms. Det samma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EG-land. Se avsnitt 10.5.1.

10.3.2 Export

10.3.2.1 Allmänt

Exportbegreppet	Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.
Huvudregel	Exportbegreppet omfattar vad gäller varor i första hand omsättningar som inte enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet och inte heller i något annat EG-land.
Omsättningar som anses utgöra export	Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 9 § ML räknas som export. I båda fallen gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet. (Se vidare under avsnitt 10.3.2.3).
Återbetalningsrätt vid export	Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående moms som enligt 10 kap. 12 § 1 st. ML föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning. Se vidare avsnitt 16.7.
Utlands-verksamhet	Svenska företags verksamhet i tredje land anses som exportverksamhet.
Fast etableringsställe, filial i annat land	Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Detta kan vara fallet vid filial utomlands. Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag mellan vilka omsättning ej kan ske.
Överföringar inom ett företag 2 kap. 1 § 2 st. ML	Överför det svenska huvudkontoret en vara till filialen utgör detta inte någon omsättning mot ersättning eller något uttag enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till ”annan person”. Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EG-länder gäller dock att de i vissa fall är att jämställa med omsättning och däremot svarande förvärv (Jfr kommentar till exempel 3). De ska då redovisas i skattedeklaration och i kvartalsredovisning (KVR).
RSV:s skrivelse: dnr 4361-99/110	I en skrivelse 1999-05-26 har RSV behandlat frågan om momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG, dnr 4361-99/110.

10.3.2.2 Omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik till och från tredje land

5 kap. 1 § 3 st. ML

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML, dvs. trafik mellan EG-länder aldrig anses som omsättning inom landet (se vidare avsnitten 10.2.5 och 10.3.3).

10.3.2.3 Omsättning av varor inom landet som anses utgöra export

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

Enligt 5 kap. 9 § ML ska varan ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML

Säljaren levererar varan till en plats utanför EG.

Leverans utom EG

För att säljaren ska få redovisa omsättningen som export måste han kunna visa eller göra sannolikt att varorna har levererats till en plats utanför EG. Blad 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat gemenskapens tullområde är ett sätt att styrka detta. Exporten kan också styrkas genom expeditions- eller frakthandlingar eller andra handlingar som visar att varan exporterats. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en export.

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

5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML

Direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av speditör eller fraktförare.

Omlastning/ Transport via annat EG-land

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

Leverans på kaj m.m.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 1996-08-29 ansett att överlåtelse av trävaror till ett handelshus med leverans på kaj i

svensk hamn dit varorna transporteras av en självständig fraktörare ska anses som en omsättning inom landet. Det förhållandet att handelshuset i sin tur redan sålt varorna vidare till en köpare utanför EG och att varorna omgående transporterats till denne genom handelshusets försorg har inte medfört någon annan bedömning. Av förhandsbeskedet framgår således att leveranser inom landet till en köpare som i sin tur avser att genom samlastning eller på annat sätt föra varorna vidare till ett land utanför EG inte kan anses som export. Av EG-domstolens dom i målet C-185/89, *Velker Oil* (punkt 22) framgår att export endast kan komma i fråga i det sista transaktionsledet varigenom varan lämnar EG.

Virke

Från och med den 1 juli 1998 omfattas virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10) av bestämmelserna om skatteupplag (9 c kap. ML). Bestämmelserna om skatteupplag behandlas i avsnitt 38.2.

Hjälpsändningar

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

Utländsk företagare hämtar varan 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet.

I de fall då en köpare avhämtar varor för att själv ombesörja utförsel av dem saknas transporthandlingar från oberoende fraktörare eller tullhandlingar av vilka det framgår att säljaren fört varorna till plats utanför EG. För att köparen ska kunna visa att det är fråga om utförsel av varorna kan det utländska företaget lämna intyg till säljaren om att varorna ska föras till plats utanför EG. Av intyget ska framgå vilka varor exporten avser, när varan ska transporteras ut, på vilket sätt transporten ska ske (uppgiften bör kompletteras med flightnummer, bilnummer eller fartygets namn) och vart (gatuadress och ort) varan ska transporteras. Exporten kan styrkas med kopior av hos tullen stämplat enhetsdokument (ED 3).

Köparen ska alltid för säljaren visa att han bedriver näringsverksamhet i utlandet. Om säljaren är tveksam om att varorna ska föras ut ur EG kan denne ta ut moms som sedan kan återbetalas då exporten styrkts.

RR har i dom 2003-06-19, mål nr 3319-2002, avseende ett överklagat förhandsbesked av 2002-04-29, i likhet med SRN, funnit att exportomsättning ej förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförsel ur EG av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företags kund i utlandet.

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

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i inter-nordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till tredje land och trafik mellan EG-länder, se avsnitt 10.3.3 nedan.

**Turister från
tredje land
5 kap. 9 § 2 st. ML
14 § MF**

Leverans inom landet av varor till personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i ett land utom EG (tredje land) får i efterhand räknas som omsättning utomlands under vissa förutsättningar. Bestämmelserna har utformats olika beroende på om försäljning sker till besökare från Norge och Åland eller från annat land utanför EG. Grönland och Färöarna räknas som land utanför EG (se avsnitt 1).

**RSV:s skrivelse:
1999-05-26, dnr
4361-99/110**

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

**Turister från
Norge och Åland**

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler.

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

**Turister från
andra länder
utanför EG**

För besökare som är bosatta i annat tredje land än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export.

Förutsättning är

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

	För att styrka uppgifterna ska säljaren i sina räkenskaper ha – antingen intyg från en av SKV godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EG, – eller handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG.
Godkänd intygsgivare	I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av SKV godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom kontroll av bosättningsland samt återbetalningen av moms. Global Refund Sverige AB är för närvarande (mars 2003) den ende godkände intygsgivaren.
Intyg från tullen	Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EG-land) lämnar EG. När butiken sedan återfår av tullen påstämplad inköphandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.
Bosättning i tredje land	Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i tredje land under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i tredje land om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i tredje land. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i tredje land godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. Utlänning, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning.
Bilar och båtar	Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Se även avsnitt 24.4.
Försäljning i transithall	Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF). SKV kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförsel. Detta bör dock komma i fråga endast vid försäljning i transithall på flygplats. Säljaren måste i sådant fall i sina räkenskaper ha en dokumentation som visar att försäljningen har skett under sådana omständigheter att den kan räknas som export. Det bör således finnas uppgift om namn, adress, passnummer, flightnummer, varuslag, varans pris och försäljningsdatum.

10.3.3 Andra omsättningar av varor som i vissa fall anses utgöra omsättningar utomlands

I de här fallen anses omsättningen som en omsättning utomlands och, om annat inte anges, utan avseende på om denna omsättning har ägt rum inom eller utom EG (jfr även avsnitten 10.2.6 och 10.5.3.3). Den som omsätter varorna bör ha rätt till återbetalning enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 eller 12 §§ ML.

Bruk/omsättning ombord 5 kap. 9 § 1 st. 4 och 4 a p. ML

Som omsättning utomlands anses leverans av vara

- till fartyg eller till luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på sådant fartyg eller luftfartyg i all utrikes trafik inom och utom EG (4 p.),
- till fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land och varan ska säljas ombord (4 p.), eller
- till fartyg eller luftfartyg passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i livsmedelslagen (angående livsmedel, se avsnitt 14.2.5), dock inte punktskattepliktiga vara (4 a p.),
- för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag och vid sådan försäljning av vara i exportbutik som avses i 1 § andra stycket därav.

Exportbutik 5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML

Försäljning för konsumtion ombord 5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands.

De ändrade regler med anledning av att taxfree-försäljningen inom EU upphörde den 1 juli 1999 behandlas närmare i en särskild promemoria 1999-06-08, dnr 5752- 99/100.

Utrikes trafik

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats.

Fartyg i utrikes trafik

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

Fartyg som går i utrikestrafik till tredje land och som ska hämta/lämna last eller passagerare, måste i varje svensk hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till tullverket. I fartygsanmälan lämnas bland annat uppgift om nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tullverket attesterar den utgående fartygsanmälan och lämnar ett exemplar till fartyget.

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

För att styrka förhållandena kan säljaren begära att få en kopia av utgående fartygsanmälan. Om det inte är möjligt bör säljaren anteckna fartygets namn, avgångsdatum och destination och beträffande flygplan anteckna namn och flightnummer.

Leverans av varor till fiskefartyg

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord anses därmed ha skett utom landet. Dessutom gäller enligt 3 kap. 21 § ML att från skatteplikt undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässigt fiske. Fiskereds- skap utgör dock inte fartygstillbehör och de anses inte heller avsedda för bruk ombord, varför sådan leverans omfattas av skatte- plikt. I ett förhandsbesked (RSN II 1970:10.7) sades att botten- och flyttrålar inte utgjorde del, tillbehör eller utrustning till fiskefartyg.

Bruk ombord

Med leverans för bruk ombord (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML) avses leverans för fartygets eller luftfartygets eget behov eller för ser- vering ombord etc.

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punkt- skattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen (se avsnitt 14.2.5) som kan anses säljas för konsumtion ombord. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan således inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfritt.

Omsättning ombord

Omsättning ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsätt- ning utomlands om resan går till tredje land (5 kap. 1 § 3 st. ML).

Omsättning av en vara på fartyg luftfartyg eller tåg under resa mellan EG-länder omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige (5 kap. 2 b § ML). Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringtjänster som tillhanda- hålls ombord på flygplan eller fartyg. Bestämmelserna i 2 b § behandlas närmare i avsnitt 10.2.6.

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

Fartygstrafik till Norge resp. Åland; försäljning/förbrukning ombord
5 kap. 9 § 3 st. ML

Trots att Norge och Åland ligger utanför EG:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden.

Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsätta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord. Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det innebär att endast spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel (KN nr 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 och 3401) samt choklad och konfektyrvaror får levereras momsfrött till fartyg på dessa linjer.

Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan moms till fartyg på dessa linjer (6 § 1 st. ovan nämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretruntrafik med betydande bil- och godsbefordran.

Konsumtion ombord vid resa inom EG
5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands.

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstill-satser som anges i livsmedelslagen (se avsnitt 14.2.5) som kan anses säljas momsfrött. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfrött.

PM 1999-06-08, dnr 5752-99/100

Bestämmelserna om taxfree, beskattning av varuleveranser/ varu-omsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG be-handlas närmare i en av RSV upprättad promemoria, dnr 5752-99/100.

Exportbutik
5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML

Leverans av vara avsedd för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker anses som omsättning utomlands när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag. Export-butiker är butiker på flygplatser med försäljning till flyg-passagerare.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpassagerare i exportbutik som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till tredje land omfattas av be-stämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare

som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i tredje land, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

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

- ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EG upphör den 1 juli 1999, m.m., 1999-06-08, dnr 5752-99/100,
- förtydligande angående exportbutiker, 1999-06-28, dnr 6604-99/110,
- diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EG-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.
- exportbutikers försäljning, 2002-02-05, dnr 1375-02/100. Ersätter skrivelse 1999-06-15, dnr 6226-99/120

Tillfälligt register
5 kap. 9 § 1 st. 7 p.
ML

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

10.3.4 Omsättning av varor i andra EG-länder och försäljning av varor till andra EG-länder

En svensk säljare har enligt 10 kap. 11 § ML möjlighet till återbetalning av ingående moms hänförlig till skattepliktig omsättning av varor som görs i ett annat EG-land. Se vidare avsnitt 10.5.5.4.

I fråga om leverans av varor från Sverige till köpare i andra EG-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML och eventuell tillämpning av regler om monteringsleveranser i destinationslandet att en vara som avhämtas av köparen eller transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsatt i Sverige. Se avsnitt 10.2 ovan. För undvikande av dubbelbeskattning vid s.k. gemenskapsinterna förvärv undantas i stället omsättningen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 6.17.

10.3.5 Återföring av avdrag för fiktiv skatt enligt äldre bestämmelser

En tidigare bestämmelse i 10 kap. 12 § 2 st. ML ska genom ikraftträdandebestämmelser (se SFS 1994:1798) fortfarande tillämpas vid omsättning utomlands av i bestämmelsen angivna varor som förvärvats före den 1 november 1995. Se vidare avsnitt 16.7.

10.3.6 Något om leveransklausuler vid varuhandel

Vid bedömning av internationella varutransaktioner kan det vara av intresse att närmare känna till internationellt tillämpade standardiserade leveransklausuler (se avsnitt 10.3.6.2 och bilaga 11).

10.3.6.1 Allmänt om omsättningsbegreppet respektive leveransbegreppet

Omsättning 2 kap. 1 § ML

Omsättning anses enligt 2 kap. 1 § 1 p. ML föreligga genom att en vara överläts mot ersättning. EG-domstolen har i dom i målet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe Bv, uttalat att med omsättning avses inte överföring av äganderätten i enlighet med berörd nationell lagstiftning utan varje överföring som innebär en rätt för förvärvaren att förfoga över godset som om han vore ägare till egendomen. Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 7.

Det faktum att en omsättning uppkommer då rätten att förfoga över en vara så som ägare övergår innebär att leveransbegreppet saknar självständig betydelse för frågan om en omsättning har ägt rum, men att det fortfarande är av betydelse i frågan om skattskyldighetens inträde (när och var) och inträdet av köparens avdragsrätt.

Leverans 1 kap. 3 § 2 st. ML

Enligt 1 kap. 3 § 2 st. ML ska med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförsäkring eller efterkrav.

Avlämnad

Enligt SKV:s uppfattning bör normalt en vara kunna anses som avlämnad i ML:s mening vid samma tidpunkt som varan enligt köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser ska anses avlämnad. Denna uppfattning överensstämmer också med den betydelse ordet "leverans" har, nämligen avlämnande, tillhandahållande. Har andra leveransklausuler använts än de som finns angivna i KöpL bör enligt SKV:s uppfattning de av Internationella Handelskammaren (ICC) fastställda definitionerna i de s.k. INCOTERMS gälla.

KöpL:s avlämnande Risken/faran för godset

Begreppet "avlämnande" är i KöpL en juridisk fackterm vars betydelse framgår av dess funktion i ett antal regler (prop. 1988/89:76 s. 68). Avlämnandet anknyter närmast till ett annat begrepp, nämligen säljarens dröjsmål. Även andra regler knyter an till avlämnandet. Bl.a. övergår risken för varan i allmänhet på köparen när varan avlämnats.

Då en vara försäljs avtalar säljaren och köparen oftast om hur avlämnandet (leveransen) ska gå till. Sättet för avlämnandet kan

också framgå av sedvana.

Hämtningsköp

Om inget är avtalat sker avlämnandet av varan hos säljaren, s.k. hämtningsköp (6 § KöpL). Säljaren ska hålla varan tillgänglig där han vid köpslutet hade sitt affärsställe eller, om han saknade affärsställe som hade samband med köpet, sitt hemvist. Om varan vid köpslutet fanns på en annan plats än hos säljaren, och parterna visste detta ska varan avlämnas där den fanns. Säljarens skyldighet i samband med köpet består i att hålla varan tillgänglig på plats. Vid hämtningsköp anses varan avlämnad när köparen tagit hand om den.

Hämtköp/ transportköp

Köpet kan också vara förbundet med skyldighet för säljaren att transportera godset till en köpare på samma ort, s.k. platsköp, eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor s.k. transportköp. Vid såväl platsköp som transportköp sker avlämnandet när varan överlämnas till köparen (7 § 1 st. KöpL). Så är fallet exempelvis då oljebolag säljer villaolja till småhusägare på orten. Oljan anses då inte avlämnad förrän den inpumpats i villans oljetank.

Distansköp

I många fall ska godset vid transportköp sändas från en ort till en annan. Vid s.k. distansköp (7 § 2 st. KöpL), dvs. köp där varan sänds eller transporteras till en köpare från en ort till en annan eller i övrigt en transport som inte kan betraktas som lokal, sker avlämnandet när varan överlämnas till en självständig transportör. Ska transporten ombesörjas av flera självständiga transportörer sker avlämnandet då varan överlämnas till den första transportören vars åtagande är att transportera varan från avsändningsorten. Däremot är inte varan avlämnad till en transportör som endast har åtagit sig att transportera inom säljarens ort, exempelvis från säljarens affärsställe till järnvägstationen. Först då varan omhändertagits av en transportör som ska transportera den från avsändningsorten sker avlämnandet. Ombesörjer säljaren själv transporten sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.

Vid handel av mera betydande omfattning används som regel olika leveransklausuler som reglerar när bl.a. avlämnandet ska ske. Sådana klausuler har som tidigare nämnts definierats av den Internationella Handelskammaren genom de s.k. INCOTERMS. Klausulerna revideras fortlöpande och det har därför inte ansetts lämpligt att de återges i KöpL. Ett undantag har emellertid gjorts i fråga om klausuler som är vanliga i inrikeshandeln. I 7 § 3 st. KöpL anges att om varan sålts ”fritt”, ”levererad” eller ”fritt levererad” med angivande av en viss ort, anses varan inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort. Enligt prop. 1988/89:76 s. 73 fordras normalt att varan är tillgänglig för köpa-

ren t.ex. på hans affärsställe, i en terminal eller hos säljarens ombud på orten.

Klausulen ”fraktfritt” är inte nämnd i KöpL. Enligt denna klausul anses varan avlämnad redan då den överlämnas för transport, dvs. samma regel som gäller för distansköp enligt 7 § 2 st. KöpL (se Hellner Ramberg, speciell avtalsrätt 1 köprätt 1991 s. 85 f.).

RÅ 1987 ref. 45

RÅ 1987 ref. 45 (förhandsbesked i taxeringsfråga) gällde en svensk köparens (X) rätt till lagernedskrivning på varor under transport från säljaren (Y). Varorna sändes på uppdrag av Y med självständig fraktförare från Y:s fabrik till hamnen i Z-land. Varorna omlastades på fartyg för vidaretransport (självständig fraktförare) till Å-stad i Sverige. Varorna omhändertogs i Å-stad för X:s räkning av svenskt transportföretag. Konossement utfärdades vid inlastningen i Z-land i tre originalexemplar. De ankom till X i följande ordning:

Exemplar 1 sändes av säljaren med post direkt till X som sände det vidare till det transportföretag som omhändertog godset när det ankom till Å-stad.

Exemplar 2 sändes även detta av säljaren med post direkt till X. Det arkiverades hos X och var avsett att användas om det första exemplaret skulle förkomma under transporten.

Exemplar 3 lämnades av säljaren med fakturor och växeltratta till dennes bank i Z-land. Banken i Z-land sände dokumenten till X bank i Sverige. Dokumenten erhöles av X mot att trasserad växel accepterades.

Leveransvillkor vid dessa inköp var CIF Å-stad.

Förhandsbesked önskades beträffande den tidpunkt då varorna var att anse som inneliggande lager hos X med åtföljande rätt att med skattemässig avdragsgillhet nedskriva detsamma

1. den dag godset lämnar fabriken i Z-land,
2. den dag godset lastas ombord på fartyg,
3. den dag exemplar 1 av konossementet sändes från Z-land,
4. den dag exemplar 1 av konossementet ankommer till Sverige,
5. den dag exemplar 3 av konossementet lämnas till banken i Z-land,
6. den dag exemplar 3 av konossementet ankommer till banken i Sverige eller
7. den dag exemplar 3 av konossementet avhämtas hos banken i samband med att trasserad växel accepteras.

Rättsnämnden ansåg att varorna skulle räknas in i X:s lager när de avlämnats till självständig fraktförare för transport från Y:s fabrik

till hamnen i Z-land (alternativ 1 i ansökningen). RN uttalade bl.a.:

En förutsättning i förevarande ärende är att en självständig fraktförare transporterar varorna från säljarens fabrik till hamnen i Z-land. I och med att varorna omhändertagits av fraktföraren måste de anses ha avlämnats för transport till bolaget. Från samma tidpunkt får bolaget följaktligen räkna in varorna i sitt lager.

RR ändrade inte förhandsbeskedet.

10.3.6.2 Leveransklausuler

Leveransvillkor, leveransklausuler och transportklausuler är bestämmelser som genom sedvänja och rättspraxis samt delvis i lag fastställts för att reglera säljares och köparens transportförpliktelser vid köp av lös egendom, (se bilaga 11).

10.3.6.3 Leveransbegreppet, en sammanfattning

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en vara normalt anses levererad när den enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) får en vara anses levererad när risken (faran) för varan enligt dessa övergår på köparen.

Exempel

Ett skattskyldigt svenskt företag (A) köper ett parti varor i Ryssland. Varorna säljs när de är kvar i Ryssland till ett svenskt företag (Y). Hälften av varupartiet ska till Sverige och hälften till Norge. Varorna transporteras med säljarens (A) bil till rysk hamn, varifrån transport sker med svenskt rederi till Malmö respektive Oslo. Leveransvillkoren är CIF Malmö respektive FOB den ryska hamnen. I bägge fallen har faran för godset övergått till köparen när det passerat fartygets reling i den ryska hamnen.

I och med att faran övergått anses varan, genom respektive leveransklausul, civilrättsligt sett som levererad. Detta överensstämmer med KöpL:s synsätt. Enligt 7 § 2 st. KöpL ska vid distansköp varan anses avlämnad (levererad) när den överlämnas till självständig transportör, dvs. det svenska rederiet. Hade varorna transporterats med självständig fraktförare till rysk hamn hade varorna enligt KöpL ansetts avlämnade (levererade) när de överlämnats till den fraktförare som åtagit sig transporten till den ryska hamnen.

Vad gäller *omsättningsbegreppet* hänvisas till avsnitten 10.3.6.1 och 7.

10.4 Import

10.4.1 Allmänt

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från tredje land. Varan kan dock vid s.k. T1-transitering transporteras genom annat EG-land.

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

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

Skyldig att betala skatten vid import av varor är den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit betalningsskyldig om varorna hade varit tullbelagda (1 kap. 2 § 1 st. 6 a och b p. ML).

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

Gemenskapsvara

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

Beskattningsmyndighet

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

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

SKV är beskattningsmyndighet vid införsel av varor till Sverige från annat EG-land. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitten 10.5 och 10.6.

Tullklarering

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

”Tullskyldig”

För att förtullas ska en vara ”anmälas till förtullning”. Den som anmäler en vara för förtullning blir deklarations- och betalnings-skyldig. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tulldeklaration. Anmälan ska lämnas på enhetsdokument (ED) och till denna ska fogas faktura. Deklaranten ska på begäran förete frakt- och andra handlingar, som avser köpet eller införseln av varan. Anmälan till förtullning kan även ske genom elektronisk uppgiftslämning. Deklaration får lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos tullverket. Det är dock alltid importören som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas, att tull och skatter betalas och att övriga bestämmelser som avser importen följs.

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

Speditörer

Om en speditör uppträder som ombud för en importör och betalar importmomsen till tullverket för importörens räkning, har speditören inte rätt till avdrag för sådan moms. Se dock avsnitt 10.4.2 angående 6 § SBF. Se även avsnitt 10.4.5 angående speditörsfaktura.

10.4.2 Import av vara

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

**Undantag från
skattskyldighet:
Temporär import**

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

**3 kap. 30 § 1 st.
ML**

I artikel 14.1 i det sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet vid import av vissa varor. Artikeln hade tidigare sin mot-

svarighet i 3 kap. 30 § ML. Fr.o.m. den 1 januari 1995 har beträffande de varor som skattefrihet alltså ska föreligga för uppräknings överförts till lagen om frihet från skatt vid import, m.m.

I artikel 16.1 A i sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade i tullager och dylikt är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri omsättning inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur.

Import för EG-försäljning
3 kap. 30 § 2 st. ML

Undantag från skatteplikt föreligger vid import av vara om denna efter importen ska säljas vidare till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett GIF i ett annat EG-land. Yrkande om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklaration. Beträffande förutsättningarna för skattefrihet i ett sådant fall hänvisas till avsnitt 10.6.2.1.

6 § SBF

En utländsk företagare som avser att göra en sådan import och därmed sammanhängande omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML kan enligt 6 § SBF registrera sig till moms genom ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL. RSV har utfärdat föreskrifter på området (RSFS 1996:20). Tullverket har också utfärdat föreskrifter. Se även avsnitt 40.

Angående avdragsrätt, se avsnitt 15.2.3.1.

10.4.3 Import av fordon

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

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.). Se även avsnitt 39.1.1,
- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (rådets förordning nr 918/83).

10.4.4 Beskattningsunderlag

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

Beskattningsunderlaget ska förutom varans värde för tulländamål, med tillägg för tull och andra statliga skatter och avgifter m.m. omfatta frakt- och försäkringskostnader och andra sådana

bikostnader fram till den första bestämmelseorten i importlandet. Exempel på bikostnader är bl.a. emballage- och provisionskostnader och godshanteringstjänster. Beskattningsunderlaget ska även inkludera kostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i importlandet eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen. Bestämmelserna om detta finns i 7 kap. 8 § ML och i 13 b § MF. Tullverket har utfärdat föreskrifter på området.

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

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

10.4.5 Avdragsrätt för importmoms

Beträffande avdragsrätt vid import, se avsnitt 15.2.3.1.

10.5 EG-handel med varor, allmänt

10.5.1 Omsättning – förvärv – destinationsprincipen

Vid handel mellan skattskyldiga personer i EG-länder sker inte någon importbeskattning i destinationslandet av en vara som transporterats dit från ett annat EG-land. Ändå ska destinationsprincipen som innebär att mottagarlandet tillerkänns beskattningsrätten vid en varuförsändelse tillämpas under den tid den s.k. övergångsordningen gäller. Denna ordning var avsedd att gälla t.o.m. utgången av år 1996, i avvaktan på utarbetandet av ett permanent momssystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. Det innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla. Enligt övergångsordningen har importbeskattningen ersatts med en beskattning av köparens förvärv av en vara från ett annat EG-land – ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). I vissa fall sker dock beskattning

redan nu enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EG-länder. Det gäller bl.a. varor som förs hem av resenärer och oftast även när det är fråga om mindre varuförsändelser till privatpersoner och andra icke skattskyldiga förutsatt att det inte är fråga om nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor.

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

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

**Vinstmarginal-
beskattade varor**

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

10.5.2 Metod att läsa bestämmelserna

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

**Börja med
omsättningsland i
5 kap. ML**

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Därefter gäller att undersöka om bestämmelserna om beskattning av GIF är tillämpliga och så att säga tar över. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.

**Avgör därefter
vem som är skatt-
skyldig enligt
1 kap. 2 § ML**

Nedan i avsnitt 10.5.3 redogörs kort för bestämmelserna om omsättningsland vid varuhandel och för bestämmelserna om undantag från skatteplikt i avsändningslandet när en vara ska beskattas enligt destinationsprincipen. Bestämmelserna om GIF tas upp i avsnitt 10.5.4. I avsnitt 10.6 redogörs mera ingående för vilka bestämmelser som gäller vid olika affärstransaktioner. I det av-

snittet är intaget en exempelsamling där de skattemässiga konsekvenserna belyses.

10.5.3 Omsättningsland

Bestämmelserna om omsättningsland finns i 5 kap. ML. De innebär i korthet följande: i 1 § stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. I kapitlets 2 och 3 §§ anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige och i 9 § anges vissa fall då omsättning är gjord utomlands. I 2 b § regleras omsättningsland vid omsättning av varor i samband med persontransporter mellan EG-länder. (Se vidare under avsnitt 10.1–10.3 ovan).

Omsättning 2 kap. 1 § ML

Med omsättning förstås vid försäljning av en vara att en vara överläts mot ersättning. Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 7 och bestämmelserna om leveransbegreppet i avsnitt 10.3.6.1.

I vissa fall beskattas förvärvet

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

De bestämmelser som reglerar försäljningar inom landet och till tredje land (export) behandlas nedan i exempel m.m. endast när det behövs för sammanhanget.

10.5.3.1 Varor som ska transporteras till en köpare i ett annat EG-land eller avhämtas här i landet för utförsel av en köpare från ett annat EG-land

Omsättning inom landet

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

- varan fysiskt *finns* här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen (se avsnitt 10.2.1 ovan).

Undantag när säljaren beskattas i destinationslandet 5 kap. 2 § 1 st. 1 p ML

Omsättningen är dock inte gjord i Sverige om säljaren är registrerad till moms för omsättning av varan i ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i det andra EG-landet med beskattning av säljaren i destinationslandet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 a § ML. Se avsnitt 10.2.4 ovan.

En vara som ska transporteras till köparen, är också omsatt inom Sverige om

- varan ska hämtas av en köpare som kommer från ett annat EG-land och som ska föra den till ett annat EG-land.

I de fall då en vara enligt avtalet mellan köpare och säljare inte ska transporteras till köparen utan i stället avhämtas av denne är den enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen jfr avsnitten 10.3.6.1 och 10.2.5 ovan.

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige. Till undvikande av dubbelbeskattning i de fall då köparen ska beskattas enligt destinationsprincipen för ett GIF i ett annat EG-land finns bestämmelser om undantag från skatteplikt av omsättningen i Sverige i 3 kap. 30 a § ML. Ett av de villkor som ska uppfyllas för undantaget är att varan ska transporteras till ett annat EG-land av köparen eller säljaren eller för någonderas räkning. Se vidare i avsnitt 10.6.1.

Om det transportkrav som framgår av 3 kap. 30 a § ML inte uppfylls så som vid leverans av vara till utländsk företagare som inte avser att föra ut denna kan omsättningen inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

10.5.3.2 Varor som ska avsändas till Sverige från ett annat EG-land eller avhämtas där för att föras in till Sverige

Varorna är inte omsatta i Sverige emedan någon transport till köparen inte påbörjas här och avhämtning inte sker inom landet.

Följande undantag gäller emellertid:

Monterings- leveranser

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning anses varan omsatt inom landet (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Se avsnitten 10.6.4.13, 11.3.2, 11.3.4.

Import för omsätt- ning

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan importeras till Sverige från en plats utanför EG av den som är skattskyldig för importen för att omsättas (inom eller utom landet), anses varan omsatt här (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML). Se avsnitten 10.2.3 och 10.4.2.

Distansförsäljning

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige anses varan omsatt i Sverige om

- köparen inte är skattskyldig för förvärvet enligt bestämmelserna om GIF och
- säljaren är skattskyldig i Sverige för en sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML. Se närmare under avsnitt 10.2.4 rörande distansförsäljning till Sverige.

Jämför även vad som ovan och under avsnitt 10.2.1 anförts om distansförsäljning från Sverige.

10.5.3.3 Leverans till eller omsättning på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik och tåg

Leverans för bruk ombord

En vara som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord är omsatt utomlands, även om den finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas eller den finns i Sverige när den tas om hand av köparen. Detta gäller leveranser till fartyg och luftfartyg, oavsett om dessa går i EG-trafik eller tredjelandstrafik. (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML). Se även avsnitten 10.2.6, 10.3.3, 10.5.3.3 och 10.6.2.16.

Leverans för omsättning ombord 5 kap. 9 § 4 och 4 a p. ML

Som omsättning utomlands anses leverans av vara som ska säljas ombord när det är fråga om leverans till

- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land och varan ska säljas ombord (4 p.) eller
- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i livsmedelslagen (angående livsmedel, se avsnitt 14.2.5), dock inte punktskattepliktiga vara (4 a p.).

Omsättning ombord

Omsättning ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till tredje land (5 kap. 1 § 3 st. ML).

Omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under resa mellan EG-länder omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige (5 kap. 2 b § ML).

Det innebär att svenska momsbestämmelser är tillämpliga om försäljning av varor sker ombord på fartyg eller flygplan som avgår från svensk avreseort. De svenska bestämmelserna gäller därefter fram till ankomstorten.

Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringstjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se avsnitt 10.3.3 och samt hänvisning nedan.

**Konsumtion
ombord**

Omsättning av en vara för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg i trafik mellan EG-länder anses om omsättning utomlands (5 kap. 9 § 5 p. ML).

Begreppet ”konsumtion ombord” anger att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punkt-skattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstill-satser som kan anses säljas för konsumtion ombord. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord.

**PM 1999-06-08,
dnr 5752-99**

Bestämmelserna om taxfree, beskattning av varuleveranser/ varu-omsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria, 1999-06-08, dnr 5752-99/100, utgiven i anslutning till att taxfreeförsäljningen inom EG upphörde.

**Servering ombord
= tjänst**

Servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller både i EG-trafik och tredjelandstrafik. Se vidare avsnitt 11.2.1.

10.5.3.4 Garantiåtaganden

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

10.5.3.5 S.k. taxfreeförsäljning vid resa till tredje land

Försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land anses som omsättning utomlands.

Särskilda regler finns för försäljning till personer bosatta i Norge och på Åland. Se avsnitt 10.3.3 samt de skrivelser till vilka hänvisas nedan.

RSV har behandlat dessa bestämmelser i en rad skrivelser

<i>Datum</i>	<i>Innehåll</i>
--------------	-----------------

1999-05-26	Momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG, dnr 4361-99/110,
------------	--

1999-06-08	Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999, m.m., dnr 5752-
------------	---

- 99/100,
1999-06-28 Förtydligande angående exportbutiker, dnr 6604-99/110,
1999-10-21 Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdeskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., dnr 10304-99/100,
2002-02-05 Exportbutikers försäljning, dnr 1375-02/100. Ersätter skrivelse 1999-06-15, dnr 6226-99/120

Se även avsnitten 10.2.6, och 10.5.3.3.

10.5.4 Gemenskapsinterna förvärv (GIF)

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

Vid förvärv av nya transportmedel är köparen, som i sådana fall också kan vara en privatperson, skattskyldig för förvärv även om han inte är momsregistrerad. Beskattning ska då ske i det land där fordonet stadigvarande ska brukas.

Om en affärstransaktion är av sådant slag att s.k. förvärvsbeskattning ska ske i Sverige ska förvärvaren betala svensk moms utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet. Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även GIF av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § 3 st. ML).

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

10.5.4.1 GIF på grund av förvärv mot ersättning

Om någon mot ersättning förvärvar en vara föreligger ett GIF i Sverige, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land och om någon av följande förutsättningar föreligger.

Transport till Sverige från annat EG-land

**Nytt transportmedel
Stadigvarande användning**

1. Förvärvet avser nytt transportmedel som ska användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML). RR har i RÅ 2001 ref. 41 ansett att förutsättningar för GIF i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Vid köpet av bilen hade moms betalats i Spanien och fanns ej någon avsikt att stadigvarande använda bilen i Sverige.

Punktskattepliktig vara	2. Förvärvet avser punktskattepliktig vara och köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML).
Annan vara	3. Förvärvet görs från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land och köparen är en – näringsidkare som har avdragsrätt för ingående moms eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, eller är – näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive moms (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 2 st. ML). Se vidare avsnitten 10.6.4.6 och 10.6.4.9.
Frigräns	Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. <i>Exempel</i> Först görs tre förvärv till ett sammanlagt värde av 85 000 kr. Därefter görs ett förvärv för 10 000 kr varmed tröskelvärdet överskrids. Beskattning av GIF ska ske för förvärvet på 10 000 kr, för påföljande förvärv under året och även för de förvärv som görs under nästa år. Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. GIF i Sverige föreligger även i följande fall.
Import via annat EG-land (spärregel)	Förvärvaren är juridisk person som inte är näringsidkare och transporten av varan påbörjas utanför EG och varan därefter importeras av förvärvaren till ett annat EG-land än Sverige för vidare transport till Sverige (2 a kap. 5 § ML). Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet.
Transport till annat EG-land (reservregeln)	Förvärvaren har vid förvärv från skattskyldig säljare i annat EG-land åberopat sitt svenska momsregistreringsnummer och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EG-land från Sverige eller till ett annat EG-land (dvs. mellan andra EG-länder). GIF föreligger dock inte i Sverige om förvärvaren visar att han påförts moms i ett annat EG-land för förvärvet. Denna regel brukar betecknas reservregeln och ska bl.a. fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av

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

Avdragsrätt för förvärvsskatten kan vägras när reservregeln används. (se nedan under avsnitt 10.5.5.3).

13 kap. 25 a § ML

Den som påförts utgående moms enligt denna regel har enligt 13 kap. 25 a § ML rätt att reducera denna skatt i efterhand om det kan visas att skatt också har påförts i ett annat EG-land med anledning av förvärvet.

Trepartshandel

Vid s.k. trepartshandel. En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. I det fall den s.k. mellanmannen är registrerad till moms i Sverige skulle vid tillämpning av den ovannämnda reservregeln mellanmannen beskattas i princip för GIF i Sverige. Emellertid föreligger särskilda regler för trepartshandel som innebär att mellanmannen inte ska beskattas för sitt förvärv om han säljer varan vidare till ett annat EG-land och den till vilken han säljer varan är skattskyldig för omsättningen (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

Beträffande skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde samt valutadag vid GIF se avsnitten 10.6.4.1–10.6.4.3 nedan.

10.5.4.2 GIF på grund av överföring mellan EG-länder

Överföringar

GIF föreligger i vissa fall när någon för över (dvs. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EG-land till Sverige. Alla överföringar utlöser dock inte förvärvsbeskattning. Överföringar av varor som mera tillfälligt ska användas här i landet ska således inte beskattas (2 a kap. 2 § 3 p. samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Överföring från Sverige jämföras med omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 10.6.4.11.

10.5.5 Avdragsrätt vid EG-försäljning och GIF

10.5.5.1 Omsättning inom landet, överföring till annat EG-land

EG-försäljning

Den som omsätter varor i Sverige under sådana förhållanden att svensk moms ska tas ut av kunden har rätt till avdrag för ingå-

ende moms enligt allmänna regler i ML även om kunden hör hemma i annat EG-land. I de fall omsättningen är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens förvärv, GIF, i annat EG-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående moms på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EG-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående moms i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML. Se vidare avsnitt 16.5.

10.5.5.2 GIF

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

Den ingående momsen vid GIF uppgår till belopp motsvarande den utgående moms som ska redovisas med anledning av förvärvet. Som nämnts i föregående stycke föreligger dock inte alltid avdragsrätt för den ingående momsen.

**Ej åberopat sitt
VAT-nr vid
förvärvet**

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF. Vid beräkningen av den utgående momsen ska den utländska momsen ingå, se vidare avsnitt 10.6.4.

10.5.5.3 Reservregeln

Avdrag kan vägras

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

som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Den som påförts utgående moms enligt denna regel har enligt 13 kap. 25 a § ML rätt att reducera denna skatt i efterhand om det kan visas att skatt också har påförts i ett annat EG-land med anledning av förvärvet.

Trepartshandel

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

10.5.5.4 Omsättning i annat EG-land

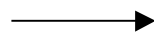
Enligt 10 kap. 11 § 3 st. ML föreligger rätt till återbetalning för ingående moms som avser förvärv inom landet som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land. Rätt till återbetalning bör i likhet med vad som gäller avdragsrätten vid GIF enligt reservregeln endast föreligga om den som förvärvat varan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

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

10.6 Fördjupad redogörelse med exempel

I detta avsnitt lämnas en mera ingående redogörelse för hur bestämmelserna om omsättningsland och gemenskapsinterna förvärv ska tillämpas i skilda situationer. För överskådlighetens skull, och för att kunna tjäna som en praktisk vägledning i de situationer företagare och andra kan ställas inför, har avsnittet utformats utifrån några normalt förekommande affärstransaktioner.

Symbolerna i exemplen har följande betydelse.

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

Beträffande redovisning i deklaration och KVR hänvisas till RSV:s broschyrer RSV 409, 557 och 558 samt RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som ska lämnas i KVR.

10.6.1 Allmänt om försäljning från Sverige till annat EG-land

En förutsättning för att en försäljning ska beskattas i Sverige är *dels* att en omsättning ägt rum här, *dels* att omsättningen inte är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. eller 9 c kap. ML. Det betyder dock inte att omsättningen alltid utgör den beskattningsgrundande händelsen och att beskattning ska ske här i landet. Nedan redogörs för flera situationer där beskattningen ska ske i annat land än Sverige. Detta kan i vissa fall bero på att förvärvet utgör den beskattningsgrundande händelsen. I andra fall kan det bero på att omsättningen ska anses ha ägt rum i ett annat land än Sverige, trots att den enligt ovannämnda grundregel ägt rum här i landet.

Omsättning

Med omsättning enligt ML förstås bl.a. att äganderätten till en vara övergår till någon annan mot ersättning. (2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML).

Leverans

Enligt 1 kap. 3 § 2 st. ML ska med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav. Föreligger på grund av omsättning av vara skattskyldighet inträder denna vid leverans eller när förskott betalas.

För bedömning av när någon kan anses ha möjlighet att förfoga över egendomen, som om han vore ägare, kan eventuellt viss ledning hämtas från leveransvillkoren, t.ex. INCOTERMS (jfr avsnitt 10.3.6 och bilaga 11). När det är fråga om varuförsäljningar som svarar mot gemenskapsinterna förvärv gjorda av köpare i andra EG-länder (tvåparts- eller trepartshandel) saknar i princip leveransvillkoren relevans för annat än fråga om det föreligger ett transportköp eller ett hämtningsköp.

Undantag från skatteplikt vid leverans till annat EG-land

Om den beskattningsgrundande händelsen utgörs av köparens förvärv i annat EG-land än Sverige, är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. Av detta lagrum framgår att från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

- köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till moms för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv

av varor, eller

- varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

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

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat eller internationell organisation (se avsnitten 10.6.2.7, 10.6.2.8 och 39).

Krav på moms-registrering/Gränsöverskridande transport

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel (se avsnitten 10.6.2.9 och 10.6.2.10) måste således två förutsättningar vara uppfyllda för att en svensk näringsidkare ska kunna sälja varor utan svensk moms med stöd av 3 kap. 30 a § ML. För det första måste köparen vara registrerad till moms i ett annat EG-land. För det andra måste varan rent fysiskt transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Detta behöver dock inte vara det EG-land där köparen är registrerad till moms. Det saknar betydelse vem som transporterar varan till det andra EG-landet. Avgörande är enbart att sådan gränsöverskridande transport faktiskt utförs.

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

Om däremot köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) kan det vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt. Detta kan även vara fallet vid t.ex. hämtningsköp (jfr avsnitt 10.5.3.1).

Dokumentation

I sådana fall måste säljaren, för att med stöd av nämnda lagrum kunna sälja utan svensk moms, klargöra att varan verkligen ska transporteras till ett annat EG-land. Om det inte av transporthandlingarna eller liknande framgår att transport ska ske till annat EG-land, är ett lämpligt tillvägagångssätt att säljaren kräver att köparen till denne överlämnar ett intyg där köparen förklarar att han kommer att transportera varan till annat EG-land från Sverige. Av intyget ska då framgå *när* varan ska transporteras ut, *vart* den ska transporteras och *på vilket* sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer eller bilregistreringsnummer. Köparen bör även till säljaren lämna en handling utställd av myndighet i köparens registreringsland utvisande att köparen är registrerad till moms. Om sådan handling inte över-

lämnas måste säljaren av köparen begära uppgift om dennes VAT-nummer och kontrollera detta hos det lokala skattekontoret. Han bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. (se även avsnitt 10.6.3).

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

I de fall en utländsk säljare vid upprepade tillfällen sålt (och ansvarat för transporten) till någon, som uppvisat ett svenskt VAT-nummer, och dessutom regelbundet kontrollerat (en gång per kvartal) köparens VAT-nummer, bör säljaren anses ha gjort en gemenskapsintern försäljning och köparen ska därmed beskattas för GIF, även om i något enstaka fall köparen själv hämtar varan.

Den utländske säljaren bör således anses ha gjort vad på honom ankommer. Kravet på en fri rörlighet av varor och tjänster inom EG gör att man, vid en långvarig affärsförbindelse, inte ska behöva granska varje transaktion, där det med viss regelbundenhet görs vissa formella kontroller.

Delleverans

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

Faktura

Vid en EG-varuförsäljning, för vilken skatt ska betalas av köparen vid dennes förvärv och som därför sker utan svensk moms, ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer (11 kap. 8 § ML), se vidare avsnitt 10.6.2.11.

10.6.2 Försäljning m.m. från Sverige

10.6.2.1 Försäljning till någon med VAT-nummer i annat EG-land

Transport från Sverige

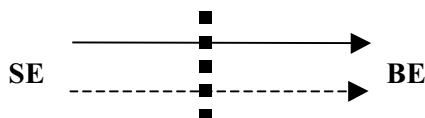
Om en näringsidkare i Sverige säljer eller på annat sätt omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML, om köparen åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige för omsättning av varor eller tjänster. Köparen ska då beskattas för GIF i annat EG-land. Det är således förvärvet och inte omsättningen som är den beskattningsgrundande

händelsen. Detta gäller oavsett vilket slag av vara det gäller. Några beloppsgränser finns inte i dessa fall utan även mindre försäljningar ska ske utan svensk moms.

Omsättning av en vara kan emellertid vara undantagen från skatteplikt enligt de särskilda bestämmelserna i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.

Exempel 1

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



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

SE:s redovisning

Deklarationen: Rad 23.

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

Faktura: SE anger sitt eget och BE:s VAT-nummer.

Exempel 2

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

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

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

Deklarationen: Rad 23.

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

Faktura: SE anger sitt eget och PT:s VAT-nummer.

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

Deklarationen: Rad 12.

Direkt leverans till kund

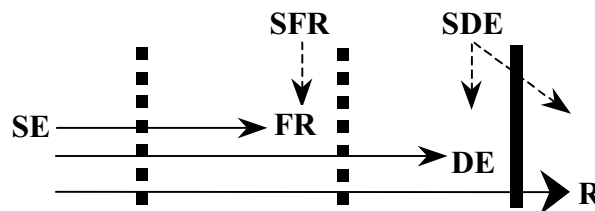
KVR: lämnas inte.

Angående försäljning av personbil till privatperson i annat EG-land, se exempel 13.

Exempel 3

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

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



SE:s redovisning:

Deklaration: Rad 21 (leverans till R).
Rad 23 (leverans till FR resp. DE).

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

Fakturor: Oavsett om faktureringen sker från Sverige eller från filialerna i Frankrike och i Tyskland, ska vid försäljningen till FR och DE respektive köparens VAT-nummer anges liksom SE:s eget VAT-nummer. Vid försäljningen till R behöver SE ange endast sitt eget registreringsnummer.

Överföring till eget lager

Om varorna i stället levereras från SE till filialerna och därefter till köparna, kan beskattningsresultatet bli annorlunda. Överföringen till filialerna kan då komma att beskattas i Frankrike respektive Tyskland som GIF och omsättningarna gentemot köparna anses som omsättningar i dessa länder. Överföringen lik-

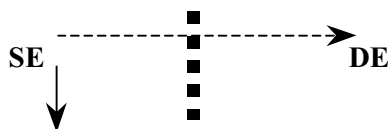
ställs i Sverige med en skattepliktig omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML och undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Överföringen redovisas på rad 24 i deklarationen. I KVR anges i fältet avseende köparens VAT-nr inkl. landskod SE:s tyska respektive franska VAT-nr inkl. landskod. Dessutom anges värdet av varan.

Leverans inom Sverige

I det fall köparen finns i ett annat EG-land än Sverige men leveransen sker till en plats i Sverige ska svensk moms tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EG-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport. Om den utländske köparen vidare säljer varan i Sverige ska han registreras till moms här.

Exempel 4

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



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

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Import

Import av vara undantas från skatteplikt om varan efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. En vara som importeras hit av den som är skattskyldig för importen för att omsättas (här eller till annat EG-land) anses omsatt i Sverige, trots att den inte finns här i landet då transporten till köparen påbörjas (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Exempel 5

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

5 a).

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

Importmoms betalas till tullen. SE deklarerar omsättningen inom landet.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11, 32 och 37 (importmomsen).

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

KVR: ska inte lämnas.

Fakturan: SE anger sitt eget registreringsnummer.

5 b).

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

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

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

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

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

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

Fakturan: SE anger sitt eget och FI:s VAT-nummer.

5 c).

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

SE kan lägga varan i ett s.k. tillfälligt lager hos tullen. Han har därefter 45 dagar (om varan kommit till Sverige med fartyg) eller 20 dagar (om varan kommit med annat transportmedel än fartyg) på sig att bestämma vad han ska göra med varan. Om varan ska omsättas till en svensk köpare blir momseffekten som i exempel 5 a ovan. Om varan ska omsättas enligt 3 kap. 30 a § ML (till annat EG-land) blir utgången som i exempel 5 b (angående transitering se nedan). Om varan ska omsättas med transport till tredje land sker ingen import till Sverige.

SE:s redovisning:

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

KVR: lämnas *inte* vid en exportförsäljning.

Bestämmelserna angående lagring i olika typer av lager behandlas i avsnitt 21.

Transitering T1-proceduren

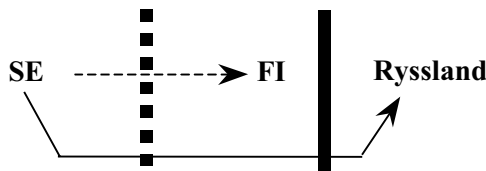
I exempel 5 införtullas varan i Sverige. I de fall en vara ska transporteras vidare till annat EG-land behöver den dock inte införtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åbe-ropande av den s.k. T 1-proceduren (extern transitering). Detta innebär att importmoms ska tas ut i destinationslandet (dvs. i Finland i exempel 5 b). Jfr exempel 28.

Transport till tredje land

Om köparen visserligen finns inom EG men varan transporteras från Sverige till tredje land ska inte svensk moms tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export (exempel 6). Även om köparen finns i ett annat EG-land men varan transporteras från tredje land till ett annat EG-land än Sverige (exempel 7) ska den svenske säljaren betrakta affärshändelsen som export.

Exempel 6

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

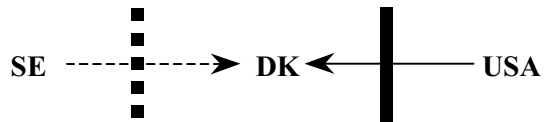


SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 21.
KVR: ska inte lämnas.

Exempel 7

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



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 21.
KVR: ska inte lämnas.

Transport via tredje land

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

Passiv förädling

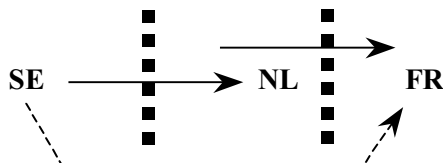
Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett GIF.

Transport via annat EG-land

En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EG-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i "mellanlandet" innan den förs in i ett annat EG-land. Det är således inte något krav för svensk momsfrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

Exempel 8

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



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

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

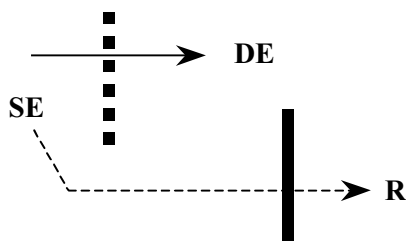
Fakturan: SE anger sitt eget och FR:s VAT-nummer.

10.6.2.2 Försäljning till köpare i tredje land men varan sänds till annat EG-land

Finns köparen inte inom EG utan i tredje land men varan levereras från Sverige till ett EG-land, ska svensk moms tas ut om köparen inte är momsregistrerad i ett annat EG-land. Det är då inte fråga om export utan omsättningen i Sverige är den beskattningsgrundande händelsen. Ska den utländske köparen sälja varan vidare kan han bli skattskyldig i Sverige eller i det land dit varan levererats.

Exempel 9

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



Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredje land. Varan kan inte säljas momsfrött i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren R inte är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige. Beroende på var varan finns när äganderätten övergår till R, kan R bli registreringskyldig i Sverige eller Tyskland. Om varan finns i Sverige när äganderätten övergår till R blir R skyldig att låta registrera sig till moms i Sverige.

R:s redovisning om han ska momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: Rad 23.

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

SE:s redovisning om R momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Fakturan: SE anger sitt eget registreringsnummer.

SE:s redovisning om R momsregistreras i Tyskland:

Deklarationen: Rad 23.

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

Fakturan: SE anger sitt eget och R:s tyska VAT-nummer.

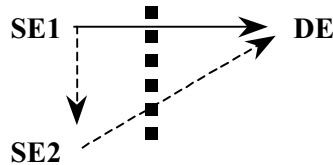
10.6.2.3 Försäljning till någon med svenskt VAT-nummer men varan levereras till annat EG-land

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

Oäkta treparts-handel

Exempel 10

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



SE1:s försäljning till SE2 är inte undantagen från skatte-

plikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Svensk moms ska tas ut.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Fakturan: SE anger sitt eget momsregistreringsnummer.

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

SE2:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

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

Fakturan: SE2 anger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

10.6.2.4 Trepартshandel och varuleverans från Sverige

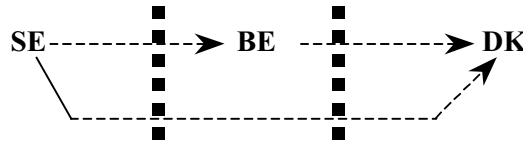
En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land, och varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

Vid trepartshandel gäller särskilda regler som syftar till att den s.k. mellanmannen (den i kedjan som förvärvar en vara för vidareomsättning) inte ska beskattas för sitt förvärv varken i varans destinationsland eller i det land där han är momsregistrerad. Beskattningen ska i stället åläggas den förvärvare till vilken mellanmannen avyttrar varan. Denne förvärvare är då skattskyldig för mellanmannens omsättning av varan.

Nedan redogörs i ett exempel för konsekvenserna beträffande momsen då den förste i kedjan är registrerad till moms i Sverige och varan levereras från Sverige. I avsnittet 10.6.4.7 redogörs för situationer då mellanmannen är svensk samt för situationer då mellanmannen är utländsk och slutförvärvaren i transaktionskedjan finns i Sverige.

Exempel 11

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



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

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

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

Fakturan: SE anger sitt eget och BE:s VAT-nummer.

10.6.2.5 Handel mellan fler än tre parter

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa åligganden för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrtrepartshandel (eller vid handel mellan ännu flera parter) är för närvarande inte helt klarlagt utom vad gäller omsättning av vara som är placerad i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller fri-lager, se avsnitt 38. Det finns anledning anta att man inom EG förfar olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland. I de följande exemplen redogörs för några tänkbara lösningar då någon säljare i kedjan har svenskt VAT-nummer. Under avsnitt 10.6.4.8 redogörs för fall då varan slutligen hamnar i Sverige.

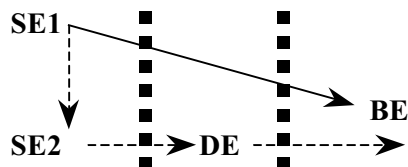
Syftet i samtliga fall är att försöka utforma konstellationer som utgör sådan tvåparts- eller trepartshandel som regleras i 2 a kap. ML. En ledstjärna är därvid att det måste finnas en betryggande kontroll av att beskattning inte undgås i destinationslandet, vilket endast torde uppnås om samtliga parter avlämnar KVR. En annan ledstjärna är att i så stor utsträckning som möjligt undvika momsregistrering av utländska företag genom ett ombud, se avsnitt 40.

Exempel 12 (Fyra parter)

12 a)

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

Samtliga parter är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



(1) SE1:

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

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Fakturan: SE1 anger sitt eget momsregistreringsnummer.

(2) SE2:

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

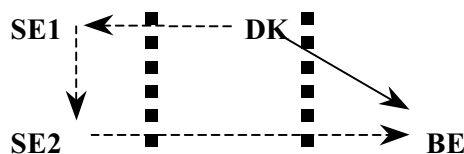
Deklarationen: Rad 23.

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

Fakturan: SE2 uppger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

12 b)

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



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

trepartshandel.

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

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

(2) SE1:s redovisning:

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

KVR: ska inte lämnas.

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

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

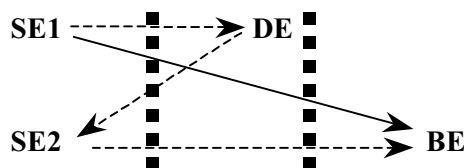
KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE2:s faktura SE2 anger sitt eget och BE:s VAT-nummer.

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

12 c)

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



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

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

(1) SE1:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

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

SE1:s faktura: SE1 anger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

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

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen: Rad 26 (mellanman i trepartshandeln).

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

SE2:s faktura: SE2 ska på fakturan till BE ange bådas VAT-nummer samt att det är fråga om trepartshandel.

10.6.2.6 Arbetsbeting

Arbetsbeting ska fr.o.m. den 1 januari 1996 inte längre behandlas som en varuomsättning utan som omsättning av en tjänst, se avsnitt 11.3.3.

10.6.2.7 Försäljning till beskickning, internationella organisationer, diplomater m.fl. i andra EG-länder

**3 kap. 30 a § ML
och 14 c § MF**

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML och 14 c § MF finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller

ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se vidare avsnitten 10.6.2.8, 11.1.3 och 39).

Intyg krävs

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

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

10.6.2.8 Försäljning till beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår under avsnitt 10.3. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG. (Se vidare avsnitt 39).

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

10.6.2.9 Försäljning av punktskattepliktig vara

Till annan än privatperson

Reglerna om förvärvsbeskattning hos köparen gäller om det som försäljs är en punktskattepliktig vara och köparen *inte* är en privatperson. Det kan exempelvis vara fråga om en förening eller en institution som inte är registrerad till moms i ett EG-land. Med

punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatte regler. Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk moms tas ut i sådana fall.

Till privatperson

Om köparen är privatperson kan säljaren bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som där gäller för s.k. distansförsäljning.

10.6.2.10 Försäljning av nytt transportmedel

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet stadigvarande ska användas.

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

Alla kan bli skattskyldiga

Beskattnings sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en fysisk person och oavsett om han förvärvat transportmedlet från en näringsidkare, en privatperson eller någon annan.

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

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

inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

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

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

Det räcker alltså inte med att ett av kriterierna är uppfyllda för att bilen ska vara att anse som begagnad.

Transportmedlet är att anse som begagnat när *bägge* nedanstående kriterier är uppfyllda:

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

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

Exempel

- a) En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den körts mer än 600 mil, men eftersom bilen sålts inom 6-månadersgränsen är ett av nybilskriterierna uppfyllda.
- b) En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den sålts efter 6-månadersgränsen men då bilen inte körts mer än 600 mil är ett av nybilskriterierna uppfyllda.
- c) En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som *ny*, eftersom *bägge* nybilskriterierna är uppfyllda.

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

Uppgift på fakturan

En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i

	annat EG-land ska på fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel.
Anmälan till SKV	Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EG-land anmäla försäljningen till SKV, Särskilda skattekontoret, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till SKV, Särskilda skattekontoret.
Specialbestämelse när säljaren ej är skattskyldig	Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar erhålla återbetalning av den moms som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EG-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i RSV:s broschyr RSV 556.
Förvärv till Sverige	I avsnitt 10.6.4.4, redogörs för vad som gäller då nytt transportmedel förvärvas i annat EG-land för att stadigvarande användas i Sverige.
Begagnade transportmedel	Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär normalt att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk moms. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk moms vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.
Nya transportmedel försäljning från Sverige	<i>Exempel 13</i> SE i Sverige säljer en ny personbil till en dansk privatperson. Eftersom köparen ska förvärvsbeskattas i Danmark säljer SE utan svensk moms (3 kap. 30 a § 2 st. ML). Deklarationen: Rad 12. KVR ska inte lämnas. Fakturan: SE ska i fakturan ange att fråga är om ett nytt transportmedel. Övrigt: SE ska sända kopia av fakturan till SKV, Särskilda skattekontoret.

10.6.2.11 Kontroll av VAT-nummer och uppgiftskrav i fakturan

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk moms. Detta gäller ej vid försäljning av punktskattepliktiga varor till juridiska personer och vid försäljning av nya

transportmedel oavsett vem som är köpare. Säljaren kan hos sitt lokala skattekontor kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Har en försäljning gjorts utan svensk moms och det senare visar sig att köparen inte varit registrerad till moms i ett annat EG-land, kan säljaren bli skyldig att betala svensk moms till staten.

Uppgifter i fakturan

Vid en varuförsäljning utan svensk moms ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla – utöver de uppgifter en faktura vid vanlig svensk handel ska vara försedd med – uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer. Vid s.k. trepartshandel ska hänvisning även göras till undantagsbestämmelserna i 3 kap. 30 b § ML. En sådan hänvisning kan även ske genom att uttrycket ”trepartshandel” skrivs i fakturan (se exempel 24).

Vid försäljning av ett nytt transportmedel ska fakturan även innehålla uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Bestämmelser om vad en faktura ska innehålla finns i 11 kap. 8 § ML.

10.6.2.12 Försäljning till näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt till institutioner m.fl. i annat EG-land som ska förvärvsbeskattas

Om det som säljs och transporteras från Sverige inte är en punkt-skattepliktig vara eller ett nytt transportmedel och köparen är

- en näringsidkare som inte är momsregistrerad, t.ex. sjukvårds- och utbildningsföretag, försäkringsbolag, eller
- en juridisk person som inte bedriver näringsverksamhet, t.ex. institutioner,

ska köparen under vissa förutsättningar momsregistreras och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland för att förvärvsbeskattas där (jfr 2 a kap. 3 § 2 st. ML).

Förvärvströskel

För att förvärvsbeskattning ska ske i destinationslandet krävs att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor i destinationslandet överstiger ett visst gränobelopp exklusive moms, den s.k. förvärvströskeln. Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. Här är förvärvströskeln 90 000 kr (se vidare avsnittet 10.6.4.9). Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. Tablå över förvärvs-tröskelvärden finns i bilaga 5.

Avsikten med en sådan bestämmelse är att destinationsprincipen ska förverkligas även när köparen inte är näringsidkare med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EG-land är av betydande omfattning.

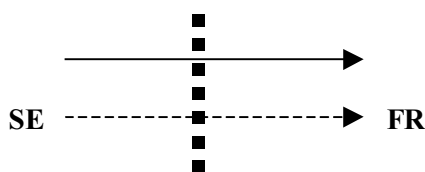
Försäljning till någon i ett annat EG-land, som är momsregistrerad där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig EG-handel. Varvid köparen åberopar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner (angående beskattning, se avsnitt 10.6.2.13).

Exempel 14

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR torde med anledning av förvärvet bli registrerad till moms i Frankrike.



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

Deklarationen: Rad 23.

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

Fakturan: SE anger sitt eget och FR:s VAT-nummer.

Frivilligt inträde

Om förvärvströskeln inte överskrids ska enligt sjätte direktivet möjlighet lämnas till frivilligt inträde för köparen. För svenskt vidkommande finns detta reglerat i 2 a kap. 4 § ML (se avsnitt 10.6.4.9).

Beträffande beskattning när förvärvströskeln inte överskrids och frivilligt inträde inte begärts, se avsnitt 10.6.2.13.

10.6.2.13 Försäljning till köpare som ej uppger VAT-nummer och som inte förvärvsbeskattas

Svensk moms tas ut

Om försäljning sker med leverans från Sverige till ett annat EG-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren (avsnitt 10.6.2.12) eller enligt reglerna om distansförsäljning (se avsnitt 10.6.2.14), sker omsättningen i Sverige och svensk moms ska tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,
- näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (jfr avsnitt 10.6.4.6),
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvströskeln inte överstigits, eller
- privatperson,
- privatpersoner hemmahörande i annat EG-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Vid försäljning som avses ovan är inte förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML för skattefrihet uppfyllda (se avsnitt 10.6.2.1). Att omsättningen är gjord i Sverige framgår av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Vid försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas dock omsättningen i vissa fall från skatteplikt (se avsnitten 10.6.2.7 och 10.6.2.8).

Exempel 15 (se bilden i exempel 14)

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger inte det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR har inte heller begärt frivilligt inträde i det franska momssystemet (jfr avsnitten 10.6.2.12 och 10.6.4.9).

SE ska ta ut svensk moms.

SE:s redovisning:

Deklaration: Rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas:

Fakturan: SE anger sitt svenska momsregistrerings-

nummer.

Försäljningen kan ske utan svensk moms endast om FR visar att han är registrerad till moms i Frankrike på grund av att förvärvströskeln överskridits eller att förvärvsskattning ska ske till följd av beslut om frivillig skattskyldighet för förvärv. De svenska bestämmelserna om förvärvströskeln behandlas i avsnitten 10.6.2.12 och 10.6.4.9.

10.6.2.14 Distansförsäljning från Sverige när säljaren är skattskyldig för omsättningen i annat EG-land

Vid s.k. distansförsäljning ska inte svensk moms tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EG-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EG-landet.

Med distansförsäljning avses de fall när varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till ett annat EG-land, t.ex. postorderhandel, internethandel och teleshopping och där köparen inte är skattskyldig för GIF.

Omsättnings- tröskel

I varje medlemsland har fastställts en s.k. omsättningströskel. När denna överskrids är distansförsäljaren skyldig att registrera sig till moms i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet momsintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. I avsnittet 10.6.4.14, redogörs för den svenska omsättningströskeln som är 320 000 kr. Bestämmelsen om tröskelvärde ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskatteskommitté, 1998 punkten 4. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige (se bilaga 5).

Frivilligt inträde

Om omsättningströskeln inte överskrids ska enligt sjätte direktivet möjlighet lämnas till frivilligt inträde. För svenskt vidkommande finns detta reglerat i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML (se även avsnittet 10.6.4.15).

Dokumentations- krav

Innan SKV godtar att en varuomsättning inte längre ska anses gjord i Sverige (på grund av antingen att omsättningströskeln uppnåtts i ett annat EG-land eller ett s.k. frivilligt inträde) ska SKV inhämta skriftlig uppgift härom (kopia av registreringsbevis eller liknande) från behörig myndighet i det andra EG-landet.

Om säljaren inte är registrerad för omsättning i det andra EG-landet, ska svensk moms tas ut.

Exempel 16

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

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

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

10.6.2.15 Montering eller installation i annat EG-land

När en svensk näringsidkare säljer en vara till ett annat EG-land och varan ska levereras där efter montering eller installation, är tillhandahållandet normalt inte att betrakta som en omsättning i Sverige. Om det EG-land där monteringen eller installationen utförs har regler motsvarande de som finns i ML är omsättningen gjord i det andra landet och säljaren kan bli skyldig att registreras till moms där. Vad gäller tillämpningen av de svenska bestämmelserna, se vidare avsnitt 10.6.4.13. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

Exempel 17 (jfr exempel 19, 34, 36 och 60)

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

17 a)

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

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket avgörs av de belgiska myndigheterna, och således redovisar skatten där ska det *inte* ske någon redovisning i den

svenska skattedeklarationen eller i KVR av omsättningen till den belgiske kunden. När det är fråga om en sådan monteringsleverans som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML ska något värde av varuöverföring ej heller redovisas enligt 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

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

17 b)

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

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, ska förflyttningen av maskinen ses som en överföring (se avsnitt 10.6.2.18) och därmed redovisas på samma sätt som en försäljning (gemenskapsintern omsättning). Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

SE:s redovisning i Sverige av varuöverföringen:

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

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

10.6.2.16 Leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord

Försäljning (omsättning) av varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses gjord utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord. Moms ska därmed inte tas ut vid försäljningen (5 kap. 9 § 4 p. ML). Med ”bruk ombord” avses t.ex. för fartygets behov eller för servering ombord. Se även avsnitten 10.3.3, 10.5.3.3, och angående export avsnitt 10.4.

KVR ska inte lämnas i dessa fall.

10.6.2.17 Försäljning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder

Fartyg/luftfartyg

Försäljning av vara för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands. Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punkt-

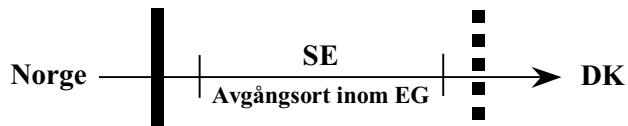
skattepliktiga varor är det endast sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen som kan anses säljas för konsumtion ombord (se kommentaren ovan till 5 kap. 9 § 1 st. 4 a p. ML och avsnitt 14.2.4). Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfrött.

Vad gäller bestämmelserna om försäljning ombord på fartyg och luftfartyg under transport av passagerare mellan EG-länder hänvisas till RSV:s promemoria 1999-06-08, dnr 5752-99/100 avseende den nya bestämmelserna i anledning av taxfreeförsäljningen inom EU upphörde den 1 juli 1999.

Tåg	Varor som försäljs under tågresan mellan EG-länder, är omsatta i Sverige om transporten avgick från Sverige, 5 kap. 2 b § ML. I princip ska därför sådan försäljning beläggas med svensk moms. Se även avsnitt 10.5.3.3 och avseende export avsnitt 10.3.3.
Avgångsort	Med avgångsorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EG.
Ankomstort	Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare som gått ombord inom EG stiger av, oberoende av om någon del av transporten skett utanför EG. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.
Tur - returresa	Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående moms regleras helt i det land där varorna förts ombord. Observera att bestämmelserna om vad som kan säljas utan svensk moms inte reglerar vad en resande kan ta in tullfritt till Sverige eller annat EG-land. Närmare information om det kan erhållas från tullen.

Exempel 18

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



Försäljning som sker i Norge utgör omsättning utomlands. Försäljning som sker i Sverige och Danmark är omsättning i Sverige (tågets avgångsplats inom EG är i Sverige). I motsatt riktning är all försäljning som sker i Danmark och Sverige omsättning i Danmark. Omsättning gjord på norskt territorium sker i tredje land.

10.6.2.18 Överföring av vara från Sverige till annat EG-land

I avsnittet 10.6.4.11 redogörs för bestämmelserna om förvärvsbeskattning i Sverige vid vissa varuöverföringar till Sverige. De andra medlemsländerna torde ha bestämmelser som i stort motsvarar de svenska.

Exempel 19 (jfr exempel 17, 34, 36 och 60)

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

SE:s redovisning i Sverige:

Deklarationen: Rad 24.

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

Auktion

En vara som förs över från Sverige till ett annat EG-land för att där omsättas på auktion ska enligt 5 kap. 2 § ML inte anses omsatt i Sverige utan i det land där auktionen äger rum. En svensk skinnförsäljare ska därför i princip registreras i auktionslandet för sin omsättning där. Detta innebär att det inte heller kan bli fråga om en gemenskapsintern omsättning mellan den svenske skinnförsäljaren och den utländske auktionsförrättaren. Detta gäller även om auktionsförrättaren kan anses köpa skinnen vid klubbslaget, eftersom varan då finns i auktionslandet när omsättningen äger rum.

Djurskinnsauktion i Finland resp. Danmark

Enligt vad RSV inhämtat anses en auktionsförrättare i Finland respektive Danmark göra ett gemenskapsinternt förvärv från den utländske, t.ex. svenske pälsdjursuppfödaren.

Oaktat pälsdjursuppfödarens omsättning enligt ML:s bestämmelser ska anses gjord utomlands får av praktiska skäl den svenske skinnförsäljaren redovisa omsättningen som en varuleverans till EG och därmed även i kvartalsredovisningen (RSV:s skrivelse 1995-12-21, dnr 9085-95/902).

10.6.3 Hämtningsköp i Sverige

Om köparen hämtar (tar hand om) varan i Sverige anses försäljningen ha skett i Sverige (5 kap. 3 § ML). Försäljningen kan dock under vissa förutsättningar ske utan svensk moms (3 kap. 30 a § ML) om:

**Om köparen är
momsregistrerad i
annat EG-land**

- köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor (särskilda regler gäller dock för punktskattepliktiga varor och transportmedel) samt
- varan transporteras av säljaren eller köparen eller av någon annan för köparens räkning från Sverige till ett annat EG-land.

För att omsättningen i Sverige mellan momsregistrerade parter ska vara undantagen från skatteplikt krävs således inte att det av avtalet mellan parterna ska framgå att varan ska transporteras till ett annat EG-land. Situationen kan vara den att den utländske köparen (ej privatperson) förvärvar en vara i Sverige och tar den om hand här för att transportera eller låta transportera den till ett annat EG-land.

Dokumentation

Vad som angetts i avsnitt 10.6.1 beträffande dokumentation hos säljaren och krav om utförsel av varan gäller även i dessa fall.

**Om köparen ej är
momsregistrerad i
annat EG-land**

När en privatperson som är medborgare i ett annat EG-land förvärvar en vara vid hämtningsköp här i Sverige och sedan för ut varan till annat EG-land kan försäljningen inte ske utan svensk moms. Kraven i 3 kap. 30 a § ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i sådant land.

Exempel 20

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel) till en privatperson, Dk, i Danmark.

Omsättningen är gjord i Sverige och beläggs med svensk moms, oavsett om Dk hämtar varan i Sverige och för ut den eller låter föra ut den till Danmark. SE redovisar försäljningen som en allmän försäljning i Sverige.

Om varan transporteras till Danmark för säljarens räkning (distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning) och värdet av SE:s totala försäljningar till Danmark understiger den s.k. omsättningströskeln i Danmark är omsättningen gjord i Sverige. Efter det att tröskelvärdet överskridits anses omsättningen ha gjorts i Danmark. Detta innebär i sin tur att SE ska registrera sig till moms i Danmark och debitera

dansk moms (se avsnitt 10.6.2.14).

Försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas i vissa fall från skatteplikt (se avsnitt 10.6.2.7, 10.6.2.8 och avsnitt 39).

10.6.4 Försäljning m.m. till Sverige från ett annat EG-land (s.k. förvärvsbeskattning)

För att destinationsprincipen ska kunna upprätthållas vid varuhandel mellan skattskyldiga i skilda EG-länder måste (sedan den "inre marknaden" tillkom och gränsuppbörden av importmoms avskaffades) moms redovisas i destinationslandet i förvärvarens momsdeklaration. Detta sker genom att förvärvet betraktas som den beskattningsgrundande händelsen för vilken köparen blir skattskyldig. (jfr avsnitt 10.9.4).

I avsnitten 10.5.4.1, 10.6.2.5 samt 10.6.4.6–10.6.4.11 redogörs för under vilka förutsättningar förvärvsbeskattning i Sverige kan komma ifråga då varor förs hit från ett annat EG-land. I vissa fall kan förvärvsbeskattning ske i Sverige trots att en vara förs mellan andra EG-länder (reservregeln).

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

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

**Ej åberopat sitt
VAT-nr vid
förvärv**

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Vid beräkningen av den utgående momsen ska den utländska momsen ingå. Det innebär en dubbelbeskattning i de fall företagaren inte har avdragsrätt för motsvarande ingående moms. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

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

Reservregeln

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln medges i princip inte avdrag (jfr avsnitten 10.5.4.1, 10.6.2.5 och 10.6.4.6 samt exemplen 12 b och 22).

Uppgiftslämnande

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde m.m. Nedan lämnas en redogörelse för dessa bestämmelser.

10.6.4.1 Skattskyldighetens inträde vid GIF

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

Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde uppstår en betalningsskyldighet gentemot staten för den s.k. förvärvsskatten. Detta innebär dock inte alltid en skyldighet att redovisa och betala förvärvsskatten vid denna tidpunkt. Redogörelse för när redovisningsskyldigheten inträder lämnas under avsnitt 10.6.4.2.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde bestäms på ovan angivet sätt oavsett om den skattskyldige tillämpar fakturerings- eller bokslutsmetoden vid sin momsredovisning.

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

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

tas upp i säljares KVR eller deklaration.

10.6.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde vid GIF

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

Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående moms inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Faktureringsmetoden

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa skatt för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura efter leverans av vara. Den som tillämpar bokslutsmetoden redovisar normalt utgående respektive ingående moms för den period då betalning erhållits respektive erlagts för vara. Motsvarande bör gälla vid redovisning av förvärvsskatt med anledning av GIF.

Bokslutsmetoden

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

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

10.6.4.3 Valutadag

Omräkning från utländsk till svensk valuta ska ske med iakttagande av kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet (jfr avsnitt 10.6.4.1). Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (10 § RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas. Vald metod för fastställan-

de av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

I SKV-NYTT (finns även på SKV:s webbplats) publiceras löpande de månatliga valutakurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

10.6.4.4 Förvärv av nytt transportmedel

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

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

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

Det är SKV, Särskilda skattekontoret, som är beskattningsmyndighet när det gäller förvärv av nya transportmedel. Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet. Den som är skattskyldig endast för sådant förvärv som avses här ska inte registreras till moms för förvärvet. Denne redovisar i stället skatten till Särskilda kontoret enligt ett särskilt förfarande. I en särskild broschyr (RSV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är momsregistrerad eller redovisar momsen i särskild självdeklaration reglerar skatten i respektive i deklaration.

Beträffande begreppet nytt transportmedel hänvisas till avsnitt 10.6.2.10.

10.6.4.5 Förvärv av punktskattepliktig vara

T.ex. tobak

Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Även juridisk person som inte är näringsidkare förvärvsbeskattas

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

Särskilt förfarande

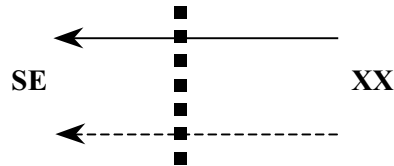
En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till moms på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till moms. Beskattningen sker i sådana fall

	enligt ett särskild förfarande vid SKV, Särskilda skattekontoret, som är beskattningsmyndighet vid sådana förvärv.
eller den vanliga deklarationen	En näringsidkare eller annan juridisk person som annars är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, ska deklarera förvärvsskatten på nya transportmedel på samma sätt som gäller för redovisning av förvärvsskatt för varor i allmänhet.
Om köparen är fysisk privatperson beskattas säljaren	Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EG-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige oavsett om varan funnits i annat EG-land när transporten av den till köparen påbörjats. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML. Ytterligare information lämnas i s.k. nyhetsbrev, vilka kan beställas hos SKV, Särskilda skattekontoret.
10.6.4.6 Förvärv som görs av någon med svenskt VAT-nummer	
Varan sänds från annat EG-land till Sverige	Om en näringsidkare i Sverige med rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML mot ersättning förvärvar en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara ska förvärvsbeskattning ske i Sverige. Detta förutsätter dock att förvärvet gjorts från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land och att varan transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det saknar betydelse vem som utfört eller låtit utföra transporten. Bestämmelser om detta återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML.
Förvärv från utländsk säljare ej skattskyldig pga. låg omsättning	I vissa länder är näringsidkare med verksamhet av mindre omfattning fritagna från skattskyldighet till moms. Om förvärv görs i Sverige från en sådan näringsidkare sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. I vissa länder kan en företagare, vars verksamhet är att betrakta som ringa, medges frivilligt inträde i sitt lands momssystem. Därmed erhålls även ett momsregistreringsnummer och bestämmelserna i övergångsordningen kan då bli tillämpliga. Detta innebär att om förvärvsbeskattning ska ske i Sverige förvärvar den svenske näringsidkaren varan utan moms i inköpslandet.

Exempel 21

SE köper under åberopande av sitt svenska VAT-nummer

en vara från NN som är frivilligt registrerad till moms i sitt hemland (EG-landet XX). Varan sänds till Sverige från XX.



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Varan blir kvar i inköpslandet

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

Varan sänds från annat EG-land till tredje land

I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan transporteras från det landet till ett tredje land ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen torde då utgöra export i det andra EG-landet. Transaktionen behöver inte redovisas i den svenska skattedeklarationen.

Varan sänds från tredje land till Sverige

Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredje land till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Av 3 kap. 30 § ML framgår dock att från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import.

Varan transporteras via tredje land till Sverige

När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land och varan transporteras från ett EG-land via ett tredje land till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via tredje land skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av tullen bör omsättningen av varan, från det andra EG-landet via tredje land till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett GIF.

Varan transporteras till Sverige från inköpslandet via ett annat EG-land

Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EG-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.

Exempel 22

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

SE gör ett GIF i Sverige. Att varan sänds via ett annat EG-land saknar betydelse för bedömningen. SE redovisar skatt på samma sätt som i exempel 21.

Reservregeln

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

Avdragsrätt vid reservregeln

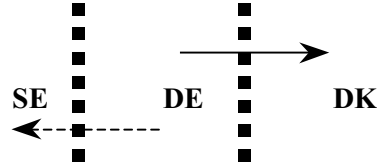
Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tanken bakom bestämmelsen är att man utan att försvåra transaktionen mellan säljare och köpare vill ha reda på vad som händer med varan efter köpet och om köparen bör registreras i annat EG-land, t.ex. i destinationslandet (jfr exempel 12 b där avdrag anses kunna medges). Avdragsrätten och reservregeln behandlas även i avsnitten 10.5.4.1, 10.6.2.5, 10.6.4.6 och 10.6.4.8.

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

Exempel 23

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



SE gör egentligen ett GIF i Danmark. Om SE inte visar att förvärvsbeskattning skett i Danmark eller att fråga är om trepartshandel ska förvärvsbeskattning ske i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML, den s.k. reservregeln). Avdragsrätt för ingående moms föreligger endast om SE kan visa att han är skattskyldig för omsättning av varan i Danmark, eller att han vägrats registrering av behörig myndighet i Danmark (jfr exempel 12 b) där avdrag anses kunna medges eller att varan förvärvats för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

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

Varan förvärvas från moms-registrerad i annat EG-land men finns i Sverige

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 3 § ML). Svensk moms ska då tas ut vid omsättningen. Den utländske säljaren är då skattskyldig i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 p. ML och ska registreras till moms här i landet. I 2 kap. 1–2 §§ och i 23 kap. 4 § SBL finns bestämmelser om hur registreringsförfarandet ska gå till då den som ska registreras är utländsk företagare. Om företagaren är etablerad här i landet t.ex. genom att han har fast etableringsställe här, gäller de allmänna bestämmelserna i SBL för registreringen.

10.6.4.7 Trepартshandel

I avsnitt 10.5.4.1 redogörs för vad som avses med begreppet trepartshandel. Momskonsekvenserna för den förste säljaren i transaktionskedjan när denne finns i Sverige behandlas i avsnitt 10.6.2.4. och exempel 11.

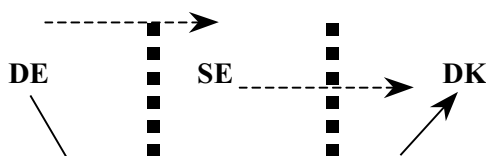
Mellanman med svenskt VAT-nummer

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

Viss uppgiftsskyldighet i kvartalsredovisningen åligger dock mellanmannen.

Exempel 24

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



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

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 26 (mellanman i trepartshandel).

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

Fakturan: SE ska på fakturan till DK ange sitt och köparens VAT-nummer samt att det är fråga om trepartshandel.

Mellanman med utländskt VAT-nummer 3 kap. 30 b § ML

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

- att han förvärvat varan för sådan vidareomsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML

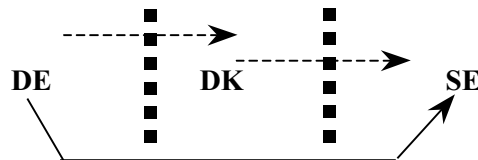
(dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till moms i Sverige), och

- att han i fakturan till sin köpare anger dels sitt eget och köparens VAT-nummer, dels att fråga är om trepartshandel.

Vilka uppgifter en faktura ska innehålla för att undvika att mellanmannen ska förvärvsbeskattas vid trepartshandel regleras i 11 kap. 8 § ML.

Exempel 25

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



Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett GIF i Sverige, men detta undantas från skatteplikt på grund av att DK är en utländsk företagare, (3 kap. 30 b § ML). Allt under förutsättning att han till SE utfärdar en faktura som innehåller uppgift om DK:s respektive SE:s VAT-nummer och att fråga är om trepartshandel.

SE är enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (s.k. efterföljande omsättning).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

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

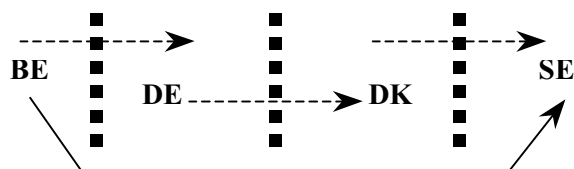
10.6.4.8 Handel mellan fler än tre parter

I avsnitt 10.6.2.5 har framhållits att allmänna regler i ML i princip gäller vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Vidare påpekas behovet av förenklingar även i dessa fall och grundtanken bakom de lämnade förslagen till lösning. Nedan lämnas några förslag till lösning vid fyrpartshandel där varan är destinerad till Sverige. Grundtanken bakom dessa är densamma som redovisats i avsnitt 10.6.2.5.

Exempel 26

26 a)

BE i Belgien säljer en vara till DE i Tyskland. Denne säljer varan till DK i Danmark som säljer varan till SE i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och momsregistrerade i respektive hemland. Varan sänds från Belgien direkt till Sverige.



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

Om DK behandlar försäljningen till SE som en vanlig tvåpartshandel, dvs. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer och inte debiterat någon moms, bör SE redovisa detta som ett GIF. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning GIF vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML (jfr även avsnitt 10.6.4.6).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en *treparts-handel*, dvs. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML (jfr även avsnitt 10.6.4.7).

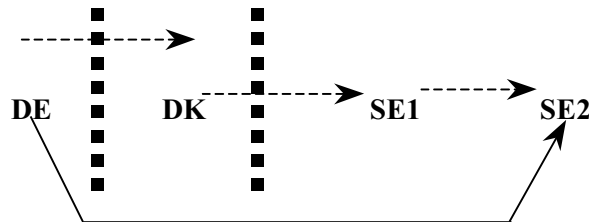
Även i denna situation blir SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas inte.

26 b)

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



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

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

SE1:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11 och 32.

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

10.6.4.9 Förvärv av näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt institutioner m.fl.

Förvärvströskeln

Särskilda regler gäller då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EG-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skatte-

pliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punkt-skattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive moms (den s.k. förvärvströskeln). Bestämmelsen om tröskelvärde ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. En tablå över förvärvströskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

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

Om värdet av förvärven inte överstiger förvärvströskeln och särskilt beslut om registrering inte meddelats (se ovan) sker beskattning i det land där varorna köps in. Bestämmelserna om distansförsäljning kan bli aktuella i vissa fall, se avsnitt 10.6.4.14.

I övrigt gäller för beskattningsförfarandet samma regler som när näringsidkare med avdragsrätt förvärvar vara.

Exempel 27

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

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

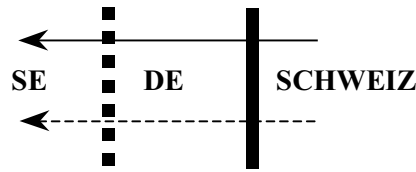
10.6.4.10 Import till annat EG-land för vidaretransport till Sverige

Import via annat EG-land

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

Exempel 28

SE är en institution i Sverige. SE köper en vara i Schweiz och transporterar den via Tyskland till Sverige.



SE ska beskattas i Sverige för GIF och ska därför registreras till moms här.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25 och 35.

KVR: ska inte lämnas.

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

Om SE inte erlagt importmoms i Tyskland till följd av regler om transiteringsförfarande (T1-proceduren, jfr exempel 5 b), och därför erlägger importmoms i Sverige, ska beskattning av GIF inte ske i Sverige.

10.6.4.11 Överföring av vara till Sverige från annat EG-land

Förvärvsbeskattning sker i Sverige i vissa fall då vara förs till Sverige från annat EG-land (dvs. utan att äganderätten övergår). Beskattningen ersätter importmomsen vid överföringar mellan EG-länder. Vissa överföringar av mera tillfällig art m.m. ska inte förvärvsbeskattas. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML ska förvärvsbeskattning ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land och överföringen görs för den verksamheten (se t.ex. exempel 17). I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett GIF *inte ska ske* om överföringen

- görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
- utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan (t.ex. reparation av varan), om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-land som varan

ursprungligen överförts från,

- görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
- görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, ska användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller
- görs för sådan omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML eller 5 kap. 9 § ML (momsfri försäljning till annat EG-land eller exportförsäljning).
- görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 eller 4 p. ML, dvs. vid monteringsleveranser av vara och distansförsäljningar, vilka anses som omsättningar inom landet.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uthyrd vara säljs till hyrestagaren, dvs. varan ska således inte längre vara tillfällig i Sverige (jfr exempel 32).

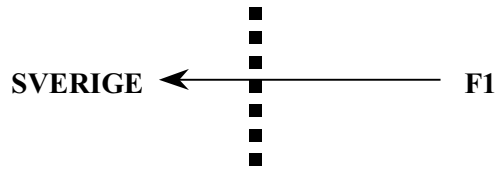
I 2 a kap. 9 § ML anges att överföring till Sverige ska beskattas om

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

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

Exempel 29 a

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



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

FI:s redovisning av förvärvet:

Deklarationen: Rad 25.

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

Exempel 29 b

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

Exempel 29 c

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

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

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

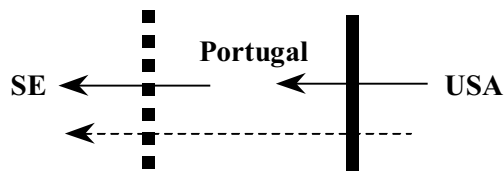
Exempel 29 d

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

Överföring efter import

Exempel 30

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



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

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

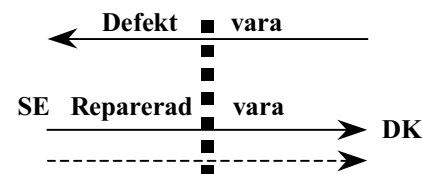
KVR: ska inte lämnas.

SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock exempel 5 b) angående transitering.

Exempel 31

Överföring för att utföra tjänst på varan

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



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

Angående hur reparationstjänsten ska beskattas, se avsnitt 11.3.3.

Exempel 32

Överföring för att utföra tjänst med varan

SE ska hyra en lyftkran av DK i ett år. Parterna är momsregistrerade i respektive hemland. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och är därmed en utländsk företagare

varan

enligt 1 kap. 15 § ML, (se exempel 25). DK transporterar i mars 2003 kranen till SE i Sverige. DK:s överföring av lyftkranen ska då denna gjorts för uthyrningen inte anses som ett GIF på grund av bestämmelsen i 2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Angående beskattningen av uthyrningstjänsten, se avsnitt 11.3.7.

Exempel 33

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

3 kap. 30 d § ML

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

Passiv förädling

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

**Undantag från
GIF vid överföring
2 a kap. 10 § ML**

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

10.6.4.12 Säljaren importerar vara för att omsätta den

Vad som gäller i fråga om skattskyldighet, avdrags- och återbetalningsrätt m.m. i de fall en säljare eller någon annan som blir skattskyldig för importen importerar en vara till Sverige från en plats utanför EG för att omsätta den, framgår av avsnitt 10.2.3.

**10.6.4.13 Tillhandahållande av entreprenader, monterings-
leveranser och liknande**

**Monterings-
leveranser**

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive

montering).

Byggtjänster

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

Monterings- leverans 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML är en vara omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas således även i detta fall som en varuomsättning i Sverige. Situationen som bestämmelserna är tillämpliga på är t.ex. när en maskin förs hit från ett annat land för att monteras och installeras. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet.

Om en utländsk företagare (från ett annat EG-land) utför en monteringsleverans av en vara, dvs. ett tillhandahållande av en vara som ska monteras inklusive monteringtjänsten, till en köpare i Sverige ska tillhandahållandet till den svenske kunden anses som en omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Omvänd skattskyldighet Överföring 2 a kap 7 § 1 st. 6 p. ML

För omsättningar som görs fr.o.m. den 1 juli 2002 är en förvärvare av monteringsleveranser som är momsregistrerad i Sverige skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om inte säljaren har begärt hos SKV att få vara skattskyldig. Själva överföringen av varan är vid monteringsleverans inte en sådan överföring för vilken den utländske säljaren ska förvärvsbeskattas. (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML). Frågor rörande montering/ installationsarbeten behandlas även i avsnitten 10.6.2.15, 11.3.1 och 11.3.3.

Exempel 34 (jfr exempel 17, 19, 36 och 60)

DE är en tysk företagare som inte har något fast etableringsställe i Sverige. DE tar upp en beställning på en maskin och åtar sig att installera denna hos kunden i Sverige. Maskinen tillverkas hos DE i Tyskland som för över den till Sverige för montering, installation och provkörning hos kunden. Installationsarbetet framstår inte som någon ringa del av leveransen, men åtagandet som helhet kan å andra sidan inte anses vara hänförligt till tillhandahållande av en tjänst. Någon uppdelning på tillhand-

hållande av vara respektive tjänst bör inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett varutillhandahållande. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskatteskommitté, 1999 punkten 1.

**5 kap. 2 § 1 st. 2 p.
ML**

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

**Omvänd
skattskyldighet**

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträtt fr.o.m. den 1 juli 2002 är huvudregeln att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av den s.k. monteringsleveransen är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om säljaren så som DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos SKV, Särskilda skattekontoret. Om DE på grund av skattskyldighet för annan omsättning i Sverige eller överföringar lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML. I fakturan från DE ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s momsregistreringsnummer. Mer om återbetalningsrätten framgår av avsnitt 40.8.

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

**Säljaren kan
begära att få vara
skattskyldig**

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder från och med den 1 juli 2002 kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

10.6.4.14 Kommissionsförsäljning

**Omvänd
skattskyldighet**

Vid kommissionsförsäljning av vara, förmedling av vara för annans räkning i eget namn, anses enligt 6 kap. 7 § ML huvudmannen, kommittenten, omsätta varan till förmedlaren, kommissionären, vilken i sin tur anses omsätta den i egenskap av återförsäljare.

Vid omsättning mellan huvudman och kommissionär för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad kommissionär skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om huvudmannen är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Huvudmannen har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om

**Säljaren kan välja
att vara
skattskyldig**

återbetalning hos SKV, Särskilda skattekontoret. Om huvudmannen på grund av skattskyldighet för annan omsättning i Sverige eller på grund av överföring av vara lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan/avräkningsnotan ska anges att kommissionären är skattskyldig för omsättningen samt dennes och huvudmannens momsregistreringsnummer. Vid tillämpning av omvänd skattskyldighet blir den överföring av varor till Sverige som huvudmannen gör 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. 5–4 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock huvudmannen vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 kan huvudmannen med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som denne gör. Om en huvudman som för över varor till Sverige från ett annat EG-land för kommissionsförsäljning begär att få vara skattskyldig omfattar skattskyldigheten både överföring av varorna i kommissionslagret och omsättningen av dem till kommissionären i samband med dennes återförsäljning.

10.6.4.15 Distansförsäljning till Sverige

För att destinationsprincipen ska upprätthållas i de fall försäljning sker till Sverige i betydande omfattning och förhållandena inte är sådana att förvärvsbeskattning kan komma i fråga har särskilda regler införts för distansförsäljning där varor av säljaren eller för dennes räkning transporteras till köparen. Exempel på distansförsäljning är försäljning per postorder och s.k. teleshopping. Reglerna som återfinns i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML innebär följande.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel”. PM:en 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:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

Även om en vara inte finns här i landet då transporten av den påbörjas, är den ändå omsatt här i landet om den transporteras hit av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land och följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Det inte är fråga om ett nytt transportmedel (beskattning för sådana ska alltid ske i Sverige, s.k. förvärvsbeskattning).
2. Det är fråga om en punktskattepliktig vara och förvärvsbeskattning kan inte ske (se avsnitt 10.6.4.5). Några beloppsgränser gäller inte vid distansförsäljning av sådan vara, utan beskattning sker från första kronan.
3. Det är fråga om andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor (och förvärvsbeskattning kan inte ske) samt värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kr (omsättningströskeln) under det löpande eller föregående kalenderåret, eller – om den beloppsgränsen inte överskrids – vederbörlig myndighet i det land där transporten av varorna påbörjats har medgett att säljarens omsättning inte ska anses vara gjord i det landet.

På den utländske säljarens begäran kan SKV besluta att varuförsäljningen ska anses omsatt här även om omsättningströskeln på 320 000 kr inte överskridits. Detta förutsätter dock att vederbörande beskattningsmyndighet i avgångslandet medgett att försäljningen inte ska beskattas där (5 kap. 2 § 3 st. ML).

Överföringen anses inte som GIF

När omsättningen är gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 och 4 p. ML anses överföringen av varorna hit från ett annat EG-land inte som ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

Exempel 35

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

IT blir skattskyldig till moms i Sverige ifrån och med den omsättning som innebär att gränsvärdet 320 000 kr överskrids (5 kap. 2 § 1 st. 4 p., 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska låta registrera sig till moms i

Sverige (23 kap. 4 § SBL). Registrering sker vid SKV i Stockholm Utlandsskattekontoret. Skattskyldigheten gäller under resten av kalenderåret samt under påföljande år. I och med att IT:s omsättning av varorna äger rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML utgör inte hans överföring av varorna från Italien till Sverige ett GIF (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML).

En tablå över tröskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

10.6.4.16 Svensk privatpersons förvärv från annat EG-land

Om en svensk privatperson förvärvar vara i ett annat EG-land ska han betala moms i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning (se föregående avsnitt). Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om de stadigvarande ska användas här. Beträffande punktskattepliktiga (se avsnitt 10.6.2.9) varor gäller att de alltid ska beskattas i Sverige om de är föremål för s.k. distansförsäljning, eftersom omsättningströskeln inte gäller vid försäljning av dessa varor (5 kap. 2 § 2 st. ML).

Detta innebär att säljare av punktskattepliktig vara är skyldig att registrera sig här i enlighet med avsnitt 10.6.15 och att det gäller redan ”från första kronan”.

Angående nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, se även avsnitten 10.6.2.9, 10.6.2.8, 10.6.4.4 och 10.6.4.5.

10.6.4.17 Förvärv av utländsk beskickning, diplomat eller internationell organisation i Sverige

Vid förvärv av varor från andra EG-länder ska detta ske med direkt skattefrihet för en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation som är stationerad här. Se även avsnitten 10.6.2.7, 10.6.2.8 och 28 samt RSV:s skrivelse 1999-10-21 angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.

10.7 Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses således såväl beställning som leverans av varor och tjänster. 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.

Postorderhandel där en beställning sker elektronisk, t.ex. per fax eller telefon, och där den beställda vara levereras fysiskt per post eller av ett distributionsföretag omfattas i momshänseende således av begreppet elektronisk handel (off-line handel).

ML förutsätter (liksom EG:s sjätte direktiv) att åtskillnad görs mellan varor och tjänster.

**Leverans on-line,
alltid tjänst**

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

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

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

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

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en

tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel”. PM:en 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:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.