

Innehåll

9	Beskattningsland – varor	1
9.1	Allmänt om internationell handel med varor	1
9.1.1	Inledning	1
9.1.2	Territoriella avgränsningar och definitioner.....	2
9.1.3	Vara eller tjänst	3
9.1.4	Metod att läsa bestämmelserna	5
9.1.5	Disposition av avsnitt 9	5
9.2	Omsättningsland	6
9.2.1	Inledning	6
9.2.2	Varor som ska transporteras till köparen.....	8
9.2.2.1	Huvudregel – 5 kap. 2 § första stycket 1 ML	8
9.2.2.2	Monteringsleveranser	9
9.2.2.3	Import av vara för omsättning	12
9.2.2.4	Distansförsäljning	14
9.2.3	Varor som inte transporteras till köparen	18
9.2.4	Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare inom EU.....	18
9.2.5	Gas, el, värme och kyla	20
9.2.6	Export.....	24
9.3	Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land	24
9.3.1	Inledning	24
9.3.2	Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land	26
9.3.3	Punktskattepliktiga varor.....	32
9.3.4	Nya transportmedel	33
9.3.5	Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller en internationell organisation i ett annat EU-land.....	36
9.3.6	Varor avsedda för väpnade styrkor	38
9.3.7	Överföring av varor från Sverige till annat EU-land.....	39
9.4	Beskattningsland i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder	41
9.4.1	Inledning	41
9.4.2	Förvärv av varor från annat EU-land	43
9.4.2.1	Inledning	43
9.4.2.2	Nya transportmedel	44
9.4.2.3	Punktskattepliktiga varor.....	48

9.4.2.4	Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor	49
9.4.2.5	Unionsinternt förvärv vid import via annat EU-land	53
9.4.2.6	Reservregeln.....	54
9.4.3	Överföring av varor från annat EU-land till Sverige.....	55
9.4.4	Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt.....	59
9.5	Trepartshandel inom EU	60
9.5.1	Inledning	60
9.5.2	Första ledet i kedjan	62
9.5.3	Andra ledet i kedjan (mellanmannen).....	62
9.5.4	Tredje ledet i kedjan.....	63
9.5.5	”Oäkta” trepartshandel	64
9.6	Handel med fler än tre parter inom EU	65
9.7	Export.....	68
9.7.1	Inledning	68
9.7.2	Leverans eller direkt utförelse till en plats utanför EU	69
9.7.3	Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.....	75
9.7.4	Exportbutiker.....	79
9.7.5	Personbilar och motorcyklar	80
9.7.6	Försäljning till besökare från ett tredjeland.....	80
9.8	Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro	83
9.8.1	Inledning	83
9.8.2	Krav på dokumentation av transporten	85
9.8.3	Övriga krav på dokumentation.....	87
9.8.4	God tro vid försäljning av varor till annat land	89

9 Beskattningsland – varor

9.1 Allmänt om internationell handel med varor

9.1.1 Inledning

Vid beskattning av internationell handel med varor är det viktigt att avgöra i vilket land en omsättning (transaktion) ska anses ha ägt rum. Enligt EU:s regler ska beskattning nämligen som huvudregel ske i det land i vilket en transaktion har ägt rum.

Det finns emellertid undantag från denna princip och det gäller vid handel med varor som transporteras mellan EU-länder. Under vissa förutsättningar beskattas inte omsättningen av en vara utan det är i stället förvärvet av varan som utgör den s.k. beskattningsgrundande händelsen. En sådan transaktion är därför undantagen från skatteplikt i omsättningslandet och beskattas i stället som ett s.k. unionsinternt förvärv i det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt eller i varans destinationsland.

Omsättnings- respektive beskattningsland

Ovanstående innebär att vid handel med varor är begreppen omsättningsland och beskattningsland inte alltid samma sak. En vara kan anses omsatt i ett EU-land (omsättningsland) men beskattas i ett annat EU-land på grund av bestämmelserna om unionsinternt förvärv (beskattningsland).

Destinations- principen

Vid export, d.v.s. försäljning av varor som levereras till länder utanför EU, är den så kallade destinationsprincipen tillämplig. Det innebär att försäljningen sker utan mervärdesskatt i det land inom EU från vilket varorna transporteras samtidigt som importen av varorna beskattas i destinationslandet.

Även vid handel mellan EU-länder är destinationsprincipen tillämplig i stor utsträckning. Någon importbeskattning sker dock inte. I stället tillämpas det system som framgår ovan, d.v.s. att omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land från vilket varorna transporteras samtidigt som beskattning av köparens förvärv sker i destinationslandet genom att köparen gör ett s.k. unionsinternt förvärv.

2 Beskattningsland – varor, Avsnitt 9

Ursprungsprincipen	Destinationsprincipen tillämpas dock inte fullt ut. I vissa fall sker beskattning enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EU-länder, d.v.s. beskattning sker i det land där säljaren finns. 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.
Beskattningsgrundande händelse	<p>För att uppnå beskattningsresultat i linje med ovan nämnda principer gäller vid handel inom EU 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.</p> <p>Om den beskattningsgrundande händelsen utgörs av omsättningen är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Omvänd skattskyldighet. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt för att undvika dubbelbeskattning. I ML finns ett sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.</p>
Vinstmarginalbeskattade varor	Unionsinterna försäljningar och unionsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning vid handel inom EU.
	9.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner
EU:s mervärdesskatteområde	Med EU eller EU-land avses de områden som tillhör den Europeiska unionens mervärdesskatteområde. I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör mervärdesskatteområdet (1 kap. 10 a–c §§ ML). Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 5–8 i mervärdesskattedirektivet. Se även avsnitt 1 och bilaga 9.
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 mervärdesskattedirektivet. 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.

Definition av export, införsel och import

Enligt Skatteverkets uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svenskt mark- och sjöterritorium.

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EU-land eller utanför EU. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EU, d.v.s. i eller till ett tredjeland utgör export, förutsatt att omsättningen görs i en ekonomisk verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).

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

Med import ska förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU (2 kap. 1 a § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 30 i mervärdesskattedirektivet.

9.1.3 Vara eller tjänst

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som omsätts är en vara eller en tjänst. Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla. Med tjänst förstås allt annat (1 kap. 6 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 14.1, 15 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet. I normalfallet bör det inte vara några problem att avgöra om tillhandahållandet avser vara eller tjänst. Det kan dock uppstå situationer då det måste avgöras om tillhandahållandet ska ses som vara eller tjänst. Ett exempel på detta är tillhandahållande av reparationstjänster eller byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst.

Elektronisk handel

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

Leverans online, alltid tjänst

Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Detsamma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras online är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara.

4 Beskattningsland – varor, *Avsnitt 9*

Leveranser online 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 att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet online 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. För bedömning av omsättningsland för dessa tjänster, se avsnitt 10. Se även ställningsstagande RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 2003. Del av riktlinjen motsvaras av artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 samt bilaga I till densamma.

När det gäller ADB-program görs åtskillnad mellan standardprogram och skraddarsydda 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 online är det fråga om omsättning av en tjänst, se avsnitt 10.

Med skraddarsydda 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.

Verktyg – underordnat till- handahållande

Kammarrätten har funnit att kostnader för att ta fram ett verktyg i vissa fall kan anses som underordnat varan. Frågan gällde kostnader för framtagning av verktyg som inte levererats till kunden i annat EU-land. Verktyget togs fram efter instruktioner av kunden och användes uteslutande för att tillverka visst antal av viss vara. Varorna såldes till annat EU-land. Kostnaden för verktyget var att anse som en kostnadskomponent som ingick i priset för den av verktyget tillverkade varan och därmed underordnad varan (KRNG 2005-12-30, mål nr 7561-03 och 7563-03).

9.1.4 Metod att läsa bestämmelserna

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om det i ett enskilt fall inte i förväg är klart 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

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Om omsättningen har skett i Sverige enligt 5 kap. ML kan det därefter vara lämpligt att undersöka om något av undantagen i 3 kap. ML är tillämpligt, t.ex. de undantag som avser omsättning av varor som transporteras till andra EU-länder. Om omsättningen däremot inte har skett i Sverige gäller det att undersöka om beskattning ändå ska ske i Sverige på grund av att bestämmelserna om beskattning av unionsinternt förvärv enligt 2 a kap. ML är tillämpliga. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vem är Skattskyldig.

9.1.5 Disposition av avsnitt 9

Den fortsatta genomgången av bestämmelserna om beskattningsland vid handel med varor kommer att ske i följande ordning.

- Omsättningsland, avsnitt 9.2.
- Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land, avsnitt 9.3.
- Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder, avsnitt 9.4.
- Trepårtshandel in om EU, avsnitt 9.5.
- Handel med fler än tre parter inom EU, avsnitt 9.6.
- Export, avsnitt 9.7.

Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro, avsnitt 9.8.

Import

Bestämmelserna om import behandlas i avsnitt 44.

Avdragsrätt

När det gäller avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt vid internationell handel, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdrag och återbetalning för ingående skatt.

**Lagrings-
förfaranden**

Vad gäller de särskilda bestämmelserna avseende lagringsförfarande i 9 c kap. ML, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Varor i Skatteupplag och lager samt avsnitt 44.

9.2 Omsättningsland

9.2.1 Inledning

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Detta gäller under förutsättning att omsättningen är den beskattningsgrundande händelsen (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Om däremot förvärvet är den beskattningsgrundande händelsen ska beskattning under vissa förutsättningar ske i Sverige trots att omsättningen har skett utomlands (1 kap. 1 § första stycket 2 ML), se avsnitt 9.4 om unionsinternt förvärv. Mervärdesskatt ska dessutom betalas vid sådan import till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 3 ML), se avsnitt 44.

**Omsättning
och leverans**

I ML förekommer både uttrycket ”omsättning av varor” (1 kap. 1 § första stycket 1 ML) och ”leverans av varor” (1 kap. 3 § ML). Skatteverket anser att dessa uttryck ska tolkas EU-konformt. Detta innebär att

- begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor mot ersättning” enligt mervärdesskattedirektivet, samt att
- begreppet ”leverans” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor” enligt mervärdesskattedirektivet, d.v.s. överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Vidare innebär detta enligt Skatteverkets uppfattning att omsättning och leverans i ML:s mening alltid inträffar vid samma tidpunkt. Denna tolkning av innebörden av begreppen ”omsättning” och ”leverans” i ML gäller oberoende av civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111).

Överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land, d.v.s. förflyttning av varor utan att äganderätten övergår, likställs under vissa förutsättningar med omsättning (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Omsättning.

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av varor finns i 5 kap. 1–3 a §§ ML.

– inom landet

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige.

– utomlands

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b–2 d, eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § första stycket ML omsatt utomlands. De särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 3 a §§ ML kan också leda till detta resultat. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige. I 3 a § finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som anses som en omsättning inom landet enligt 2, 2 b–2 d och 3 §§ ändå ska anses som en omsättning utomlands.

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

Omsättning i ett annat EU-land är omsättning utomlands, men inte export. Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EU-land eller utom EU har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående skatt för en säljare ska grundas. Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdrag och återbetalning för ingående skatt.

Faktorer av betydelse vid bedömning av omsättningsland

Endast i undantagsfall har köparens nationalitet 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, transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtningen av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje omsättningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EU kan således inte anses som export. Se vidare avsnitt 9.7 angående export.

I vissa fall beskattas förvärvet

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

Skattskyldighet I det fall en omsättning av varor har skett inom landet enligt bestämmelserna i 5 kap. ML och inget av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML är tillämpliga ska omsättningen beskattas i Sverige. När det gäller information om vem som är skattskyldig för en viss omsättning, säljaren eller köparen, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vem är skattskyldig.

Förskott Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med mervärdesskatt. Detsamma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EU-land. Se avsnitt 9.3 angående undantaget i 3 kap. 30 a ML. Se även Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Tidpunkten för skattskyldighetens inträde, om skattskyldighetens inträde vid unionsinternt förvärv samt avsnitt 19.4.10 för mer information om redovisningen av unionsinternt förvärv.

9.2.2 Varor som ska transporteras till köparen

9.2.2.1 Huvudregel – 5 kap. 2 § första stycket 1 ML

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

- varan fysiskt 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. 3 a § ML.

Vid bedömning av omsättningsland enligt huvudregeln spelar det ingen roll vem som står för transporten av varan. Det kan vara säljaren, köparen eller någon annan. Med ”någon annan” avses en tredje person, t.ex. speditör eller annan självständig fraktförare, som anlitats av säljaren eller köparen (5 kap. 2 § första stycket 1 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Undantag Det finns bestämmelser som kan ses som undantag från huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

- Bestämmelsen om monteringsleveranser, se avsnitt 9.2.2.2.
- Bestämmelsen om import för omsättning, se avsnitt 9.2.2.3.
- Bestämmelsen om distansförsäljning, se avsnitt 9.2.2.4.
- Bestämmelserna om export, se avsnitt 9.7.

Dessa bestämmelser innebär ett undantag från principen att omsättningsland för varor bestäms med utgångspunkt från den plats där transporten till köparen påbörjas.

Undantag från skatteplikt

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige.

Observera dock att en vara som är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML kan vara undantagen från skatteplikt om förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda, t.ex. i fall då förvärvet av varan beskattas som ett unionsinternt förvärv i destinationslandet, se vidare avsnitt 9.3. Även övriga undantag i 3 kap. ML kan bli tillämpliga, t.ex. undantaget för fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 § ML.

Vad gäller omsättningsland för varor som inte ska transporteras till köparen, se avsnitt 9.2.3.

9.2.2.2 Monteringsleveranser

Vara eller tjänst?

När en beskattningsbar person, svensk eller utländsk, inom landet tillhandahåller en vara tillsammans med en tjänst i form av montering eller installation ska hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, d.v.s. 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 i vissa fall anses omsättning av vara (inklusive montering) s.k. monteringsleverans där omsättningsland bedöms utifrån var monteringen eller installationen sker. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1. Del av riktlinjen motsvaras av artikel 8 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

**Montering/
installation
ringa del**

Det är inte fråga om en monteringsleverans när monterings- eller installationsarbetet endast är en ringa del av leveransen. Omsättningsland bedöms i sådant fall utifrån var varan befinner sig när transporten till köparen påbörjas, d.v.s. i enlighet med 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

**Monterings-
leverans i Sverige**

En vara är omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan enligt avtalet mellan säljare och köpare ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas i sådant fall som en varuomsättning i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 2 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Denna regel avser bl.a. leveranser av vissa maskiner och industrianläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med

arbeten på fastighet. Bestämmelsen gäller oavsett om transporten av varan har påbörjats inom eller utanför EU (se prop. 1994/1995:57 s. 176).

Överföring

En säljares överföring av varan till Sverige i samband med en monteringsleverans anses inte som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § första stycket 6 ML).

Exempel

DE, en tysk företagare, 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 tillhandahållande av vara respektive tjänst ska inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett tillhandahållande av vara.

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 2 ML). DE:s överföring hit av maskinen utgör inte något unionsinternt förvärv i Sverige enligt 2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML.

Monterings- leverans i annat land

I de fall en säljare säljer en vara inklusive montering eller installation, d.v.s. en s.k. monteringsleverans, där montering eller installation sker i ett annat EU-land, är omsättningen gjord utomlands (5 kap. 2 a § 2 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen gäller endast montering och installation i ett annat EU-land. Motsvarande gäller dock vid monteringsleveranser till tredjeland eftersom sådana leveranser anses som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML.

Överföring vid monterings- leverans

En monteringsleverans föregås av att säljaren gör en gränsöverskridande förflyttning av varan till det EU-land där monteringen/installationen ska ske. En sådan gränsöverskridande förflyttning räknas inte som en överföring av varan enligt artikel 17.2 b i mervärdesskattedirektivet. Det finns därmed ingen uppgiftsskyldighet i den periodiska sammanställningen för varuförflyttningen, se 6 § i SKVFS 2009:38 i dess lydelse enligt SKVFS 2010:23. Vid motsvarande leverans till Sverige

är varuförflyttningen inget unionsinternt förvärv, se 2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML

Sjökabel

Nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel har bedömts av Högsta förvaltningsdomstolen efter att förhandsavgörande inhämtats från EU-domstolen (C-111/05, AB NN). Målet avsåg ett överklagat förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet utgjorde en tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens dom av vilken det framgår att alla delar av den aktuella transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och att de har ett nära samband. Det vore konstlat att dela upp transaktionen och hävda att beställaren först köpt en fiberoptikkabel och därefter, av samme leverantör, köpt installationen av kabeln. Det är således fråga om en sammansatt transaktion där ett tillhandahållande ska anses underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det egentliga tillhandahållandet. En vara kan installeras eller sammansättas utan att transaktionen upphör att klassificeras som leverans av vara. Betydelsen av tjänsten (installationen) måste även undersökas för att kunna klassificera transaktionen. Med beaktande av dessa omständigheter får tillhandahållandet anses som en leverans av vara, eftersom kabeln (varan) efter genomförda driftstester kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över denna såsom ägare, kostnaden för själva kabeln utgör den övervägande delen av totalkostnaden samt att den tjänst som tillhandahålls endast begränsas till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov. Vid monteringsleverans ska beskattning ske i det land där installationen sker. Då kabeln installeras i dels två olika medlemsländer, dels utanför unionens område, ska beskattning ske på respektive plats. Totalkostnaden för kabeln inklusive installationen ska fördelas i förhållande till kabelns sträckning. Högsta förvaltningsdomstolen fann därvid att tillhandahållandet ska ses som leverans av vara där beskattning ska ske i Sverige till den del kabeln sträcker sig i Sverige, inom svenskt inre vatten och territorialhav (RÅ 2007 not. 164).

Byggtjänster

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, d.v.s. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och

bygg tjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.5.3. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

9.2.2.3 Import av vara för omsättning

Omsättning inom landet

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 importerats till landet från en plats utanför EU av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas (5 kap. 2 § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 32 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen innebär att en importörs vidareförsäljning av en vara som importerats till Sverige är omsatt inom landet även om transporten av varan sker direkt från ett tredjeland till slutkunden. Omsättningen mellan exportören i ett tredjeland och importören är dock en omsättning utomlands.

Skatteverket anser att bestämmelsen är tillämplig såväl på omsättningar i endast ett led som på omsättningar i flera led, så kallade kedjetransaktioner. Avgörande för bedömningen av om en vara som importerats är omsatt i Sverige är om det är säljaren eller köparen som är skattskyldig för importen enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 ML. Är säljaren skattskyldig för importen har omsättningen till köparen skett inom landet. Är det i stället köparen som är skattskyldig för importen så har omsättningen ägt rum utomlands (5 kap. 1 § första stycket ML). Vem som är tullskyldig och därmed skattskyldig för importen framgår av tullkodex. Vid bedömning av omsättningsland vid import saknar det därmed betydelse var varan befinner sig när äganderätten övergår till köparen. Det saknas enligt Skatteverket även anledning att vid bedömningen av omsättningsland vid import hänföra transporten till en viss omsättning i en transaktionskedja. Avgörande för bedömningen är i stället i vad mån omsättningen sker från den som är tullskyldig för importen (Skatteverket 2012-07-04, dnr 131 340942-12/111).

Exempel

SE1 i Sverige köper en vara från K i Kina. SE1 säljer varan till SE2 som i sin tur säljer varan till SE3. Varan transporteras direkt från K till SE3. SE1, SE2 och SE3

är samtliga beskattningsbara personer och registrerade till mervärdesskatt i Sverige. SE2 har anmält varan för förtullning och blir därmed tullskyldig.

SE1 får anses ha gjort en omsättning utom landet (5 kap. 1 § första stycket ML). SE2 är skattskyldig för importen (1 kap. 2 § första stycket 6 a ML). SE2:s vidareomsättning till SE3 är omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 3 ML).

Säljaren är importör

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk beskattningsbar person och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid importen. Om köparen är skattskyldig för omsättningen inom landet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML tillförsäkras säljare som är utländsk beskattningsbar person eller att likställa med en utländsk beskattningsbar person, en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1 § andra stycket och 11 f § ML, se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdrag och återbetalning för ingående skatt. Om omsättning efter import görs till annat EU-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML kan importen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML under vissa förutsättningar, se vidare avsnitt 44.5.2. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående skatt.

Köparen är importör

I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en beskattningsbar person i ett annat EU-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett unionsinternt förvärv. Överföringen till det andra EU-landet anses som en omsättning inom landet enligt 2 kap. 1 § andra stycket samt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Den beskattningsbara personen kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML och genom registrering till mervärdesskatt även få återbetalning av annan ingående skatt i samband med importen, se vidare avsnitt 44.5.2. Återbetalningsrätten för utländska beskattningsbara personer behandlas närmare i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Rätt till återbetalning. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EU-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i mervärdesskattedeklaration och periodisk sammanställning.

9.2.2.4 Distansförsäljning

Distansförsäljning till Sverige

En vara som ska transporteras till Sverige från ett annat EU-land är i vissa fall omsatt inom landet trots att varan inte finns här när transporten till köparen påbörjas. Det ska vara fråga om en annan vara än ett nytt transportmedel och transporten ska ske av säljaren eller för dennes räkning till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan såsom ett unionsinternt förvärv. Även någon av följande förutsättningar ska vara 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 (5 kap. 2 § första stycket 4 ML samt 5 kap. 2 § tredje stycket ML). Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 33–34 i mervärdesskattedirektivet.

Dessa regler avser s.k. distansförsäljning av varor t.ex. post-orderhandel, Internethandel och teleshopping till t.ex. privatpersoner.

Vinstmarginalbeskattade varor

Distansförsäljningsreglerna är inte tillämpliga i de fall en vara i ett annat EU-land beskattats enligt det landets regler om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor (9 a kap. 18 § andra stycket ML). En närmare beskrivning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattade varor finns i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

Nya transportmedel

Nya transportmedel omfattas inte av bestämmelserna om distansförsäljning. Beskattning av sådana ska alltid ske i Sverige genom unionsinternt förvärv (2 a kap. 3 § första stycket 1 ML). Se vidare avsnitt 9.3.4.

Punktskattepliktiga varor

För punktskattepliktiga varor gäller att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet när de transporteras till köparen av säljaren. En förutsättning är dock att köparen inte gör ett unionsinternt förvärv i Sverige vilket innebär att bestämmelsen endast är tillämplig då en privatperson är köpare (jämför 2 a kap. 3 § första stycket 2 ML).

Om köparen är privatperson i Sverige och säljaren är ansvarig för transporten till Sverige, är alltid försäljningen omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Andra varor

För andra varor, d.v.s. varor som inte är punktskattepliktiga eller nya transportmedel, gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa mervärdesskatt 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 EU-landet.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelserna är att köparen inte gör ett unionsinternt förvärv i Sverige. Bestämmelsen är således tillämplig då köparen är

- en privatperson, eller
- en beskattningsbar person utan avdrags- eller återbetalningsrätt respektive en juridisk person som inte är beskattningsbar person under förutsättning att den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr inte har överskridits eller att s.k. frivilligt inträde inte har skett, se avsnitt 9.4.2.4.

Transport av säljaren

Ytterligare en förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att varorna transporteras från ett annat EU-land till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Distansförsäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning.

Genomsyn

Skatteverket har tagit ställning i vissa punktskattefrågor gällande beskattning av tobaksvaror respektive alkoholvaror som beskattats i ett annat EU-land och skickats därifrån till privatpersoner i Sverige. Det gäller bl.a. elektronisk handel och annan postorderhandel samt genomsyn vid bedömning av om transport sker av säljaren eller för dennes räkning. Denna bedömning som avser punktskattefrågor kan även vara till ledning för bedömning på mervärdesskatteområdet (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111).

Kammarrätten har tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland av svenska privatpersoner för leverans genom ett svenskt företag. Det svenska företaget ansågs som säljare till de svenska kunderna och därmed en sådan distansförsäljare som avses i

5 kap. 2 § första stycket 4 samt andra stycket ML (KRNS 2003-12-23, mål nr 7582-01).

Kammarrätten har bedömt att ett utländskt bolag ska anses som skattskyldig för mervärdesskatt i Sverige för omsättning av varor till privatpersoner i Sverige. Omsättningen översteg omsättningströskeln, 320 000 kr. Kunderna beställde varorna via Internet. Frågan gällde om det var köparen eller säljaren som ansvarade för transporten till Sverige. I samband med beställningen gavs kunden valmöjlighet att antingen själv hämta varan eller ge bolaget en fullmakt att ordna med transporten hem till kunden. Kammarrätten konstaterade bl.a. att säljaren var i intressegemenskap med förmedlaren av transporten, att säljaren var kundens motpart om varan skadades eller förlorades under transporten samt att säljarens helhetslösning i många fall var en förutsättning för att kunder från Sverige skulle köpa varorna. Kammarrätten ansåg att det vid en helhetsbedömning fick anses att varorna transporterats till Sverige för säljarens räkning. Att säljaren debiterat tysk mervärdesskatt föranledde ingen annan bedömning (KRNS 2007-09-10, mål nr 3636-06).

Frigräns

Bestämmelsen om omsättningströskel ska tolkas så att det föreligger en frigräns fram till, men inte t.o.m. den omsättning varmed gränsvärdet överskrids. Denna och därefter följande omsättningar under kalenderåret och det närmast följande året ska anses ha gjorts i Sverige. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4. Riktlinjen har införts som artikel 14 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

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.

Frivilligt inträde

En utländsk beskattningsbar persons distansförsäljning till kunder i Sverige kan anses som omsatt i Sverige, även om omsättningströskeln inte överskrids, om säljaren har uppfyllt de villkor som det land där transporten påbörjas har för att omsättningen inte ska anses vara gjord i det landet (5 kap. 2 § andra stycket ML). Bestämmelsens nya lydelse gäller från och med den 1 januari 2014 och är en anpassning till mervärdesskattedirektivets bestämmelser i artiklarna 33 och 34.

Bestämmelsen innebär att beskattning ska ske här, i landet, även om omsättningströskeln inte överskridits, om säljaren valt att bli beskattad i Sverige i stället för i det land som varan sänds ifrån (artiklarna 33 och 34 i mervärdesskattedirektivet). Det är dock nödvändigt att ta hänsyn till hur avsändarlandet har behandlat säljarens omsättningar (se prop. 2013/14:27 s. 37–38).

Överföringen anses inte som ett unionsinternt förvärv

När en omsättning är gjord i Sverige enligt reglerna om distansförsäljning (5 kap. 2 § första stycket 4 ML) anses överföringen av varorna hit från ett annat EU-land inte som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML).

Distansförsäljning från Sverige

Vid distansförsäljning ska inte svensk mervärdesskatt tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EU-land om säljaren är registrerad eller ska vara registrerad – d.v.s. är skattskyldig – för omsättningen i det andra EU-landet (5 kap. 2 a § 1 ML). Bestämmelsen har fått en ny lydelse som gäller från och med den 1 januari 2014. Skatteverket anser att den nu gällande bestämmelsen inte innebär någon förändring i praktiken då Skatteverket redan sedan tidigare gjort motsvarande bedömning med stöd av artikel 33 i mervärdesskattedirektivet.

Punktskattepliktiga varor

Om säljaren är ansvarig för transporten från Sverige till en köpare som är privatperson i annat EU-land, kan säljaren bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som gäller där för s.k. distansförsäljning. Omsättningen är då inte gjord i Sverige. Omsättning anses äga rum i destinationslandet från första kronan, d.v.s. någon beloppsgräns (omsättningströskel) är inte tillämplig vid omsättning av punktskattepliktiga varor (5 kap. 2 a § 1 ML).

Omsättningsströskeln i annat EU-land

Som framgår ovan är omsättningströskeln i Sverige vid distansförsäljning 320 000 kr. Varje medlemsland har fastställt en omsättningströskel som när den överskrids innebär att distansförsäljaren är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet mervärdesskatteintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige.

En tablå över de tröskelvärden som tillämpas av olika EU-länder finns i bilaga 17.

Frivilligt inträde

En svensk säljare har även möjlighet att beskatta omsättningen i destinationslandet trots att omsättningströskeln i det landet

inte har överskridits (frivilligt inträde). Skatteverket anser att en säljare som vill utnyttja denna möjlighet inte behöver något särskilt tillstånd från Skatteverket.

Är säljaren registrerad till mervärdesskatt för sådan omsättning i destinationslandet anses omsättningen gjord i destinationslandet och inte i Sverige (5 kap. 2 a § 1 ML). I det fall omsättningströskeln i destinationslandet överskridits har omsättningen ägt rum utomlands eftersom säljaren då ska vara skyldig att registrera sig för omsättningen i destinationslandet enligt artiklarna 213 och 214 i mervärdesskattedirektivet (se prop. 2013/14:27 s. 37).

Bevisbördan

I det fall säljaren inte är registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för omsättning vid distansförsäljning har säljaren bevisbördan för att omsättningströskeln har överskridits. Kan säljaren inte styrka detta har omsättningen ägt rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

En svensk säljare som vill registrera sig i destinationslandet utan att omsättningströskeln överskridits kan bli ombedd att visa upp ett intyg att Sverige godtar detta förfarande. Skatteverket kan då i en skrivelse till företaget ange att Skatteverket inte har något att invända mot detta.

9.2.3 Varor som inte transporteras till köparen

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–2 d eller 3 a §§ ML (5 kap. 3 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 31 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen är t.ex. tillämplig vid kedjetransaktioner när varor säljs två gånger men då det endast sker en transport mellan Sverige och ett annat EU-land, se EU-domstolens dom i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, och Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

9.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare inom EU

Om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU, ska varan anses omsatt i Sverige om avgångsorten är belägen i Sverige. Med del av en persontransport som genomförs inom EU avses den del av en persontransport som utan uppehåll utanför EU

utförs mellan avgångsorten och ankomstorten (5 kap. 2 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 37 i mervärdesskatte-direktivet.

Avgångsort	Med avgångsorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EU där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EU.
Ankomstort	Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EU där passagerare som gått ombord inom EU stiger av, oberoende av om någon del av transporten därefter skett utanför EU. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.
Uppehåll utanför EU	EU-domstolen ha ansett att ett fartygs uppehåll i hamnar i ett tredjeland där passagerarna kan lämna fartyget, om så bara för en kort tid, är ett uppehåll utanför unionen. Det krävs således inte att passagerare ska kunna påbörja eller avsluta sin resa i den hamn där uppehållet sker (C-58/04, Köhler).
Tur- returresa	Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående skatt regleras helt i det land där varorna förts ombord. <i>Exempel</i> En tågresa 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 avgångsort inom EU 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 ett tredjeland.
Endast varor	Ovannämnda bestämmelser gäller enbart försäljning av varor, d.v.s. bestämmelsen omfattar inte tjänster, t.ex. restaurang- och cateringtjänster, som tillhandahålls ombord. Motsvarande bestämmelse för restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på tåg finns dock i 5 kap. 14 § ML, se avsnitt 10.5.7.
Omsättning på internationellt vatten/tredjlands sjöterritorium	Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, i likhet med Skatterättsnämnden, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EU-land utan uppehåll utanför EU ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på ett tredjlands

sjöterritorium saknade enligt Skatterättsnämnden betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EU (RÅ 1999 not. 158).

Förbeställning av vara i samband med flygresa

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde ett förhandsbesked vad gällde dels konsekvenserna i mervärdesskattehänseende av det s.k. hattracksförfarandet 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 mervärdesskatt i destinationslandet, som är ett annat EU-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 § första stycket 1 ML utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte ska anses omsatta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet” (RÅ 2000 not. 11).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt två förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpackerade, 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 inte vara någon omsättning inom landet (RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2002 not. 108).

Fartyg/luftfartyg: Konsumtion ombord

Om en persontransport som genomförs inom EU utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 3 a § första stycket 5 ML), se avsnitt 9.7.3.

Omsättning utomlands

En omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML anses aldrig som omsättning inom landet (5 kap. 1 § tredje stycket ML). Hit hör t.ex. restaurang- och cateringtjänster. Se vidare avsnitt 9.7.3.

9.2.5 Gas, el, värme och kyla

Omsättning av varor

Gas, el, värme och kyla är varor enligt definitionen i 1 kap. 6 § ML. Deras särskilda egenskaper och det sätt på vilket handeln

	<p>med sådana varor går till har gjort det nödvändigt med särskilda regler för att bestämma i vilket land beskattning ska ske.</p>
Beskattningsprinciper	<p>Reglerna innebär att vid bestämmande av i vilket land omsättningen ska beskattas ska hänsyn inte tas till de fysiska flödena av dessa varor. Bestämmelserna omfattar omsättning av gas genom alla slags naturgassystem inom unionens territorium eller gasnät anslutna till dessa men även omsättning av el samt av värme och kyla genom ett nät för värme och kyla (se vidare prop. 2010/11:28 s. 31 och 33 f.).</p>
Gas i behållare	<p>Gas som levereras i behållare omfattas således inte av bestämmelserna. Vid omsättning av sådan gas får i stället de allmänna reglerna om beskattningsland vid omsättning av varor tillämpas.</p>
Finansiella instrument	<p>Bestämmelserna avser vidare endast omsättning av gas och el i fysisk form. Handel med finansiella instrument i gas och el, som äger rum på de finansiella marknaderna berörs inte av bestämmelserna.</p>
Försäljning till beskattningsbar återförsäljare	<p>En omsättning av gas genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium, eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system, till en beskattningsbar återförsäljare, anses som en omsättning inom landet om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige för vilket varan levereras. Om den beskattningsbara återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands så har omsättningen skett i Sverige om han är bosatt eller stadigvarande vistas här. Omsättningen har dock inte skett i Sverige om varan levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands. Ovanstående bestämmelser gäller även vid omsättning av el samt värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla när omsättningen sker till en beskattningsbar återförsäljare (5 kap. 2 c § första–tredje styckena ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 38.1 i mervärdesskattedirektivet.</p>
Beskattningsbar återförsäljare	<p>En beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet, när det gäller köp av gas, el, värme eller kyla består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar, är en sådan beskattningsbar återförsäljare som avses i bestämmelsen (5 kap. 2 c § fjärde stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 38.2 i mervärdesskattedirektivet.</p>

Att den huvudsakliga verksamheten ska bestå i att sälja sådana varor vidare innebär att det är hur den beskattningsbara personen huvudsakligen och i allmänhet använder gas, el, värme eller kyla i sin verksamhet som är av betydelse. Bedömningen ska inte göras utifrån enskilda förvärv. En beskattningsbar person som endast gör tillfälliga inköp och försäljningar ska således inte anses som en beskattningsbar återförsäljare (se vidare prop. 2004/05:15 s. 64).

Försäljning till slutkonsument

När försäljning sker till slutkonsument av gas genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium, eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system, har omsättningen skett i Sverige om köparens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Ovanstående gäller även vid försäljning av el samt värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla (5 kap. 2 d § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 39 i mervärdesskattedirektivet.

Med ”egentlig användning och förbrukning” får avses faktisk förbrukning i motsats till vidareförsäljning. Av punkt 4 i ingressen till rådets direktiv 2003/92/EG (varigenom bestämmelserna infördes) framgår att kundens egentliga användning och förbrukning normalt äger rum på den plats där dennes mätare är belägen. Bestämmelsen gäller för alla typer av slutkonsumenter, såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga köpare (t.ex. privatpersoner).

Försäljning av överskottsel

Det förekommer att andra personer än beskattningsbara återförsäljare vidareförsäljer gas, el, värme eller kyla som köpts, t.ex. företag med energikrävande verksamhet som vidareförsäljer överskott av energi. I det fall gas, el, värme eller kyla köps, men inte helt konsumeras av köparen, ska den återstående delen av varan beskattas i det land där köparen är etablerad (5 kap. 2 d § andra stycket ML). Beskattningsland regleras således på samma sätt som för en beskattningsbar återförsäljares köp av gas, el, värme eller kyla. För en köpare som både förbrukar och vidareförsäljer gas, el, värme eller kyla kan det därför vara nödvändigt att göra en uppdelning så att den del av varan som faktiskt förbrukas beskattas i ett land medan den del av varan som köparen använder för återförsäljning beskattas i ett annat land. Följande exempel är hämtat från prop. 2004/05:15 s. 66.

Exempel

Ett avtal träffas i början av ett år mellan ett svenskt industriföretag och ett danskt företag om att det danska

företaget under året ska leverera en viss kvantitet el till det svenska företaget. Vid årets slut återstår 100 enheter el att leverera. Det svenska företaget förbrukar 50 av dessa vid sin anläggning i Tyskland och 10 i Sverige. I stället för att förbruka de 40 återstående enheterna el säljer det svenska företaget dessa vidare till en annan köpare. Omsättningen av 50 enheter el ska beskattas i Tyskland eftersom förbrukningen sker där (artikel 39 första stycket mervärdesskattedirektivet). Omsättningen av de 10 enheter el som förbrukas i Sverige ska anses som en omsättning inom landet och följaktligen beskattas här (5 kap. 2 d § första stycket samt fjärde stycket 1 ML). Omsättningen av de 40 enheterna el till det svenska företaget som inte faktiskt förbrukas ska också anses som en omsättning inom landet (5 kap. 2 d § andra stycket samt fjärde stycket 1 ML). Beskattning ska således ske i Sverige även beträffande den delen. När det gäller det svenska företags efterföljande omsättning av dessa 40 enheter får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas om den omsättningen ska anses som en omsättning inom landet eller inte.

Import av gas, el, värme eller kyla

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML omfattar omsättningar av gas, el, värme eller kyla från säljare etablerade både inom EU och i ett tredjeland. För att undvika dubbelbeskattning i form av skatt både för omsättningen inom landet och för själva importen har ett undantag från skatteplikt införts för importen genom ett tillägg till 3 kap. 30 § ML, se vidare avsnitt 44.5.2.

Skattskyldighet

I de fall en omsättning är gjord inom landet enligt ovan uppkommer frågan vem som är skattskyldig, säljaren eller köparen. För information om vem som är skattskyldig, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vem är skattskyldig?

Ej unionsinternt förvärv

Vid förvärv av gas, el, värme eller kyla från ett annat EU-land gör en svensk förvärvare inget unionsinternt förvärv i Sverige. Det beror på att omsättningen har skett inom landet (5 kap. 2 c och 2 d §§ ML). Förutsättningen för ett unionsinternt förvärv är därmed inte uppfylld. Sådan beskattning förutsätter nämligen att omsättningen inte är gjord inom landet (1 kap. 1 § första stycket 2 ML). Se vidare avsnitt 9.4.2 vad gäller unionsinternt förvärv vid förvärv av varor från andra EU-länder.

Överföring

Inte heller överföring av gas, el, värme eller kyla till Sverige i samband med försäljningen beskattas som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § andra stycket 7 ML).

9.2.6 Export

I 5 kap. 1 § tredje stycket samt i 3 a § ML finns särskilda bestämmelser som avser omsättning utomlands. Sådan omsättning utomlands hänförs till omsättning utanför EU (export). Dessa bestämmelser beskrivs närmare i avsnitt 9.7.

9.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land

9.3.1 Inledning

I fråga om leverans av varor som transporteras från Sverige till köpare i andra EU-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML att en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EU-land är omsatt i Sverige.

Undantag från skatteplikt

I vissa fall är emellertid köparens förvärv och inte säljarens omsättning den beskattningsgrundande händelsen. För att undvika dubbelbeskattning vid sådana unionsinterna förvärv som köparen gör i ett annat EU-land är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet (3 kap. 30 a § första stycket 1–2 och andra stycket ML). Bestämmelserna motsvaras av artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat, EU-institutioner och EU-organ samt internationella organisationer (3 kap. 30 a § första stycket 3–4 samt femte och sjätte stycket ML). Bestämmelserna motsvarar artikel 151.1 första stycket a, aa och b i mervärdesskattedirektivet. Se avsnitten 9.3.5 och 38.

Undantag från skatteplikt gäller även i vissa fall vid försäljning av varor avsedda för väpnade styrkor (3 kap. 31–31 a §§ ML). Bestämmelserna motsvarar artikel 151.1 första stycket d och e i mervärdesskattedirektivet. Se avsnitten 9.3.6 och 38.

Svensk mervärdesskatt tas ut

Om omsättningen sker i Sverige med transport från Sverige till ett annat EU-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren i ett annat EU-land eller att omsättningen är undantagen enligt något annat undantag i 3 kap. ML ska svensk mervärdesskatt tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- beskattningsbar person som inte uppger något VAT-nummer,
- beskattningsbar person som är befriad från mervärdesskatt på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (i vissa EU-länder föreligger skattskyldighet först när omsättningen överstiger ett visst belopp i enlighet med artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet),
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvströskeln inte överstigits, eller
- privatperson.

Privatpersoner hemmahörande i annat EU-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Specifika undantag har företräde

I de fall en omsättning uppfyller kraven för att undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML samt även kan undantas från skatteplikt inom landet enligt något av de undantag i 3 kap. ML som tar sikte på transaktioner av mer specifik karaktär, har de specifika undantagen företräde framför reglerna om unionsinterna transaktioner då dessa avser transaktioner i allmänhet, jfr EU-dom i mål C-240/05, Eurodental, punkt 44. Det innebär att undantaget för t.ex. omsättning av dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § andra stycket ML har företräde framför undantaget i 3 kap. 30 a § ML eftersom undantaget för dentaltekniska produkter är av specifik karaktär i förhållande till 3 kap. 30 a § ML. Det specifika undantaget har företräde oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej. Skatteverket anser dock att åberopande av VAT-nummer av praktiska skäl bör styra redovisningen i mervärdesskatte-deklarationen och periodisk sammanställning.

Exempel

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. Bestämmelsen i 3 kap. 30 a § ML är inte tillämplig, oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej, eftersom 3 kap. 21 § ML är ett specifikt undantag i förhållande till 3 kap. 30 a § ML.

SE:s redovisning styrs dock av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte, se 3 § i Skatteverkets föreskrifter om periodisk sammanställning (SKVFS 2009:38).

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om undantag från skatteplikt då en vara transporteras till ett annat EU-land enligt följande:

- Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land, avsnitt 9.3.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.3.3.
- Nya transportmedel, avsnitt 9.3.4.
- Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller internationell organisation i ett annat EU-land, avsnitt 9.3.5.
- Varor avsedda för väpnade styrkor, avsnitt 9.3.6.
- Överföring av varor från Sverige till annat EU-land, avsnitt 9.3.7.

Vad gäller redovisning av mervärdesskatt i samband med EU-leverans av vara samt uppgift i faktura, se avsnitt 19.4.10 och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Innehållet i en faktura.

9.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land

Transport från Sverige

Om en beskattningsbar person i Sverige omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EU-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige (3 kap. 30 a § första stycket 1 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet. Köparen ska då beskattas för ett unionsinternt förvärv i det andra EU-landet. 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 mervärdesskatt.

För att undantaget ska vara tillämpligt så ska enligt ML således två förutsättningar vara uppfyllda nämligen

1. varan ska transporteras från Sverige till ett annat EU-land, och
2. köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Se även artikel 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om skyldigheten att omedelbart meddela sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till den som levererar varorna.

**Krav på
VAT-nummer**

Om en säljare vill undanta från skatteplikt en försäljning av en vara som transporteras från Sverige till ett annat EU-land förutsätts normalt att en köpare har angivit sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i ett annat EU-land.

Om säljaren, när denne agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, inte kan uppge köparens registreringsnummer för mervärdesskatt kan varuförsäljningen ändå under vissa förutsättningar undantas från skatteplikt. Så är fallet om säljaren i stället har tillräckligt med andra uppgifter att visa som styrker att köparen är en sådan person som medför att undantaget från skatteplikt kan bli tillämpligt (se C-587/10, VSTR och C-273/11, Mecsek-Gabona).

När säljaren saknar köparens registreringsnummer för mervärdesskatt anser Skatteverket att säljaren ska kunna visa att följande förutsättningar är uppfyllda för att försäljningen ska kunna undantas från skatteplikt (Skatteverket 2013-03-01, dnr 131 139907-13/111).

- Köparen ska vara en beskattningsbar person.
- Köparen ska göra förvärvet såsom beskattningsbar person, d.v.s. han ska agera i denna egenskap.
- Köparen ska agera såsom beskattningsbar person i ett annat EU-land.
- Köparen ska antingen utföra leveranser i ett annat EU-land som till någon del medför avdragsrätt eller ha gjort förvärv under föregående eller innevarande år som medfört att förvärvströskeln i destinationsmedlemsstaten har överskridits alternativt ha begärt frivilligt inträde.
- Köparen ska ge en godtagbar förklaring till varför ett registreringsnummer inte kunnat uppvisas trots att ett sådant borde finnas.

Vinstmarginalbeskattade varor	Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML gäller dock inte vid omsättning av begagnade varor som beskattas enligt systemet för vinstmarginalbeskattade varor (9 a kap. 18 § första stycket ML). Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.
Krav på gränsöverskridande transport	<p>Kravet på att transport av varan skett mellan två medlemsländer är ett grundläggande element i en unionsintern transaktion som skiljer den från en transaktion som sker inom ett och samma land (se C-409/04, Teleos, punkt 37). Varan måste fysiskt ha förflyttats mellan två medlemsländer. För att undantaget ska bli tillämpligt måste säljaren visa att varan transporterats till en annan medlemsstat och därmed fysiskt ha lämnat Sverige. I det fall säljaren genom dokumentation har gjort det sannolikt att varan lämnat landet samt är i god tro kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111). Se även avsnitt 9.8.</p> <p>Det är endast den omsättning som föranlett en transport ut ur landet som undantas från skatteplikt. Då en vara omsätts i flera led, men där det endast sker en transport mellan två medlemsländer, kan endast en omsättning vara undantagen från skatteplikt (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111). Se även avsnitt 9.5.5.</p> <p>Kravet att en gränsöverskridande transport har skett är uppfyllt även i de fall som varan transporteras till ett annat EU-land än det som utfärdat köparens VAT-nummer. Jämför avsnitt 9.4.2.6 avseende den s.k. reservregeln.</p>
Köparen hämtar varan	<p>Undantaget är tillämpligt oavsett vem som är ansvarig för transporten, köparen eller säljaren. Det innebär att även i det fall köparen hämtar varan här i landet kan omsättningen undantas från skatteplikt om varan därefter transporteras ut ur landet.</p> <p>Se vidare i avsnitt 9.8 vad som sägs om dokumentationskrav för att styrka att varorna har lämnat landet samt skyldighet att säkerställa köparens identitet.</p>
Transport till en plats i Sverige	I det fall köparen finns i ett annat EU-land än Sverige men varan transporteras till en plats i Sverige ska svensk mervärdesskatt tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EU-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.
Transport efter bearbetning	Skatterättsnämnden har bedömt att undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML är tillämpligt även då en vara innan den transporteras ut ur landet genomgår viss bearbetning i Sverige

på uppdrag av köparen. Förhandsbeskedet gällde kartonger som innan de transporterades ut ur landet fick tryck applicerat. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML var tillämpligt då det från början var parternas avsikt att kartongen skulle transporteras till kunden, d.v.s. till ett annat EU-land, och att så skulle ske så snart tryckeriarbetena var utförda. Köparen skulle också tillställa säljaren gängse dokumentation att så hade skett (SRN 2004-02-09).

Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt även om varan genom bearbetning ändrar karaktär innan den lämnar landet, t.ex. från tyg till kostymer.

En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur landet. I detta krav ingår att säljaren måste kunna visa att det är de sålda varorna som efter bearbetning transporterats ut ur landet, d.v.s. det ska vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som lämnar landet (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111). Se vidare angående dokumentationskrav i avsnitt 9.8.

Tidsram för transport

Av 3 kap. 30 a § ML framgår inte någon tidsram inom vilket varan måste lämna landet för att undantaget ska vara tillämpligt. Mot bakgrund av att bestämmelsen införts för att upprätthålla destinationsprincipen vid varuhandel inom EU, d.v.s. att beskattning ska ske i det land där varan konsumeras, så anser Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion (nyttjande) av varan har skett i Sverige innan transporten ut ur landet påbörjats. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att konsumtion av varan har påbörjats (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111).

Transport till ett tredjeland

Om köparen visserligen finns inom EU men varan transporteras från Sverige till ett tredjeland ska inte svensk mervärdesskatt tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export (5 kap. 3 a § ML).

Transport från ett tredjeland

Även om köparen finns i ett annat EU-land men varan transporteras från ett tredjeland till ett annat EU-land än Sverige ska den svenske säljaren i vissa fall betrakta affärshändelsen som export. Angående bestämmelserna vid export, se avsnitt 9.7.

Exempel

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA (där transporten påbörjas) till Danmark. DK anmäler varan till förtullning hos Tullverket i Danmark och blir därmed tullskyldig och skattskyldig för importen, d.v.s. det är DK som är importör av varan till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export (omsättning utom EU) föreligger för SE:s omsättning till DK (1 kap. 10 § ML).

Transport via ett tredjeland

Om köparen finns i ett annat EU-land än Sverige och varan sänds till det landet via ett tredjeland kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk mervärdesskatt enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via ett tredjeland 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 unionsvara.

Passiv förädling

Om varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i ett tredjeland, och/eller den ursprungliga transporten avbryts, varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export. Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett unionsinternt förvärv. Läs mer om passiv förädling i avsnitt 44.7.6.

Transport via annat EU-land

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

Köpare från ett tredjeland

Finns köparen inte inom EU utan i ett tredjeland men varan levereras från Sverige till ett annat EU-land är det inte fråga om export eftersom varan inte transporteras ut ur EU. Som regel ska svensk mervärdesskatt tas ut om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige.

Exempel

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 mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.

Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredjeland. Beroende på vilken av omsättningarna som har föranlett själva transporten av varan, kan R bli registreringskyldig i Sverige eller Tyskland.

För det fall R inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan R och DE. Se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111. Varorna är omsatta av SE i Sverige enligt 5 kap. 3 § ML eftersom de finns i Sverige när de omsätts till R. Om omsättningen mellan R och DE föranleder transporten till Tyskland är R:s försäljning till DE omsatt i Sverige eftersom varan finns här då transporten till köparen påbörjas enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML men kan undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. R blir skyldig att låta registrera sig till mervärdesskatt i Sverige enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 SFL.

Om R är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan SE och R. SE:s omsättning till R är då gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML men undantagen enligt 3 kap. 30 a § ML. R åberopar sitt VAT-nummer i Tyskland. R:s omsättning till DE har skett i Tyskland eftersom varan får anses finnas i Tyskland då DE tar hand om den, d.v.s. motsvarigheten i Tyskland till 5 kap. 3 § ML i Sverige.

För det fall R väljer att registrera sig i ett annat EU-land än Sverige eller Tyskland, uppfyller omsättningarna mellan SE, R och DE kraven för trepartshandel. SE gör även då en omsättning inom landet (5 kap. 2 § första stycket 1 ML) som blir undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Dokumentation

De krav på dokumentation som måste föreligga för att en säljare ska kunna tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns närmare beskrivet i avsnitt 9.8.

Om köparen ej är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land

När en privatperson som är bosatt i ett annat EU-land förvärvar en vara i Sverige kan försäljningen som regel inte ske utan svensk mervärdesskatt. Eftersom varan finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas har omsättningen skett i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 1 ML). Kraven i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i ett annat EU-land. Se dock vad som gäller avseende omsättning av nya transportmedel (se avsnitt 9.3.4) och försäljning till diplomater, beskickningar, EU-institutioner, EU-organ och internationella organisationer (avsnitt 9.3.5) samt vad som gäller om försäljningen av varan även omfattar installation eller montering i det andra EU-landet, s.k. monteringsleverans (avsnitt 9.2.2.2). Om transporten till köparen sker av säljaren eller för säljarens räkning kan även bestämmelserna om distansförsäljning (avsnitt 9.2.2.4) bli tillämpliga vilket innebär att varan, trots att transporten till köparen påbörjas i Sverige, anses omsatt i det EU-land dit varorna transporterats (se 5 kap. 2 a § ML).

Omsättning av en vara kan också vara undantagen från skatteplikt enligt andra bestämmelser i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.

9.3.3 Punktskattepliktiga varor

En omsättning av punktskattepliktiga varor undantas från skatteplikt under förutsättning att varorna transporterats från Sverige till ett annat EU-land. Undantaget gäller oavsett om transporten sker av säljaren, köparen eller för någonderas räkning. En ytterligare förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att köparen inte är en privatperson, se avsnitt 9.2.2.4. Det innebär att undantaget är tillämpligt om köparen t.ex. är en förening eller en institution som inte är registrerad till mervärdesskatt i ett EU-land (3 kap. 30 a § första stycket 2 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Vid förvärv av punktskattepliktiga varor som görs av andra än privatpersoner är förvärvaren skattskyldig för unionsinternt förvärv i det land dit varorna transporterats, d.v.s. det är förvärvet som utgör den beskattningsgrundande händelsen (2 a kap. 3 § första stycket 2 ML). Se även avsnitt 9.4.2.3.

Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk mervärdesskatt tas ut i sådana fall.

Definition Med punktskattepliktiga varor förstås här energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa definieras enligt EU:s punktskatteregler. Dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

9.3.4 Nya transportmedel

Alltid destinationsprincipen oavsett köpare Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas. Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är beskattningsbar person, en annan juridisk person eller en privatperson.

Oavsett säljarens status Förvärv från en säljare som gör en enstaka tillfällig omsättning av ett nytt transportmedel ska förvärvsbeskattas hos köparen. Det innebär att även säljarens status i egenskap av beskattningsbar person, privatperson eller någon annan saknar betydelse (jfr artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet).

En omsättning av nya transportmedel undantas därför från skatteplikt oavsett vem som är köpare. En förutsättning är dock att transportmedlet transporteras från Sverige till ett annat EU-land, d.v.s. att det sker en gränsöverskridande transport (3 kap. 30 a § första stycket och andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

Beskattning där transporten avslutas Reglerna som bestämmer beskattningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker i förvärvslandet. Reglerna är uppbyggda efter principen att ett unionsinternt förvärv i destinationslandet medför ett undantag från skatteplikt i avsändarlandet. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav. I det fall förvärvet av det nya transportmedlet ska förvärvsbeskattas i destinationslandet eftersom transporten av det nya transportmedlet avslutas i det landet, är omsättningen undantagen från beskattning i Sverige.

Bedömningen av om en transport ska anses avslutad i annat EU-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25 s. 140). Det är säljaren som har bevisbördan för detta.

Tidsram för transport EU-domstolen har ansett att bedömningen av om en transaktion ska anses som en unionsintern försäljning eller ett unionsinternt förvärv inte kan bero på om en viss tidsfrist

iakttagits inom vilken transporten måste påbörjas eller avslutas. För att avgöra om det är fråga om en unionsintern försäljning av ett nytt transportmedel ska en helhetsbedömning ske av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas genom objektiva omständigheter, för att avgöra i vilken medlemsstat den slutliga användningen av transportmedlet planeras äga rum (C-84/09, X).

Domstolens dom ovan får även anses överensstämma med Skatteverkets bedömning avseende unionsinternt förvärv av nytt transportmedel (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111). Jämför med avsnitt 9.4.2.2 angående bestämmelserna om unionsinternt förvärv i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML och avsnitt 9.8 angående dokumentationskrav.

Definition av nytt transportmedel

Med nya transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML (vilken motsvaras av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet):

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

Definitionen innebär att transportmedlet endast är att anse som begagnat när båda 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 båda kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

Bedömning sker vid förvärvstidpunkten

EU-domstolen har ansett att bedömningen av om ett transportmedel är nytt, enligt artikel 2.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska ske vid den tidpunkt då säljaren levererar transportmedlet till förvärvaren (C-84/09, X).

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 båda nybilskriterierna är uppfyllda.
- d. 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 i fakturan

En beskattningsbar person i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EU-land ska i fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel (11 kap. 8 § 14 ML), se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Innehållet i en faktura.

Anmälan till Skatteverket	Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EU-land anmäla försäljningen till Skatteverket, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EU-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Skatteverket, Ludvikakontoret (14 b § MF).
Specialbestämelse när säljaren ej är skattskyldig	Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar få återbetalning av den mervärdesskatt som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EU-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i Skatteverkets folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556). Se även Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vid export, vid omvänd skattskyldighet och vid omsättning av nya transportmedel.
Förvärv till Sverige	I avsnitt 9.4.2.2 redogörs för vad som gäller då ett nytt transportmedel förvärvas i ett annat EU-land och Sverige är det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas.
Begagnade transportmedel	<p>Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk mervärdesskatt. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk mervärdesskatt vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.</p> <p>Om transportmedlet anses som begagnat kan under vissa förutsättningar reglerna i 9 a kap. ML (VMB) tillämpas. Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Handel med fordon.</p>
Beskickning, konsulat, diplomatiska personalen	<p>9.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller en internationell organisation i ett annat EU-land</p> <p>Omsättning av varor som ska transporteras från Sverige till ett annat EU-land är undantagen från skatteplikt när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat. Undantaget från skatteplikt i de uppräknade fallen medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § första stycket 3 samt femte stycket ML). Bestämmelserna är tillämpliga även på svenska</p>

**EU-institutioner
och EU-organ**

beskickningar i andra EU-länder och svensk diplomatisk personal vid dem, se vidare avsnitt 38.

Regleringen av den skattefrihet som unionen och vissa unionsorgan vilar på och den som tillkommer andra internationella organisationer finns i olika bestämmelser. Skälet till detta är att de har sitt ursprung i olika rättsliga grunder (prop. 2010/11:28 s. 36).

Omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt om köparen är ett kontor eller anläggning i annat EU-land som tillhör:

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller.

Undantaget från skatteplikt medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns samt att skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids (3 kap. 30 a § första stycket 3 a samt femte och sjätte stycket ML), se vidare avsnitt 38.

**Andra
internationella
organisationer**

Omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt om köparen är ett kontor eller anläggning i annat EU-land som tillhör en annan internationell organisation än som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 a ML. Undantaget gäller i dessa fall även en medlemsstats ombud vid, eller en person med tjänst eller uppdrag hos, en sådan annan internationell organisation. Undantaget från skatteplikt medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § första stycket 4 samt femte stycket ML), se vidare avsnitt 38.

Intyg krävs

Säljaren ska styrka skattefriheten genom att i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg som visar att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EU-land där köparen är stationerad, d.v.s. där kontoret eller anläggningen är beläget. Intyget ska vara utfärdat av en behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c § första stycket MF).

För köpare i Sverige som vill utnyttja motsvarande undantag från skatteplikt i andra EU-länder utfärdas intyg enligt blankett SKV 5929, se bilaga 18. Se vidare avsnitt 38.

Begreppet ”nära anslutning till”

I det fall köparen (beskickningen, EU-organen m.fl.) ombesörjer transporten ut ur landet ska säljaren i sina räkenskaper ha ett intyg som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra ut varan ur landet (14 c § andra stycket MF).

Skatteverket tolkar begreppet ”nära anslutning till” som att leverans ska ske inom rimlig tid och att konsumtion (nyttjande) av varan inte har ägt rum här i landet innan transporten påbörjas (Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111).

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

Mervärdes-skattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a och 4 samt femte och sjätte styckena ML motsvaras av artikel 151.1 första stycket a, aa och b i mervärdesskattedirektivet.

Försäljning till beskickningar m.fl. i länder utanför EU

När det gäller att fastställa omsättningsland vid leverans av varor till beskickningar m.fl. som är stationerade i land utanför EU ska ML:s allmänna regler i 5 kap. 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 i avsnitt 9.7. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem. Vad som gäller leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförelse, se avsnitt 9.7.2.

9.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor

Nato

Vissa omsättningar av varor som har ett annat EU-land som destinationsland undantas från skatteplikt om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet. Skattefriheten medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet (3 kap. 31 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 151.1 första stycket d i mervärdesskattedirektivet.

Styrkor stationerade på Cypern

Omsättning av varor till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern undantas från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel

151.1 första stycket e i mervärdesskattedirektivet. Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

9.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EU-land

Överföring av vara

Med överföring av varor avses en fysisk transport från ett EU-land till ett annat utan att äganderätten övergår. Det kan t.ex. vara fallet då ett företag efter tillverkning av en vara transporterar denna från det medlemsland där varan producerats till ett lager som företaget har i ett annat medlemsland.

Fast etableringsställe i annat land

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Ett fast etableringsställe i både Sverige och utlandet är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag.

Överför det svenska fasta etableringsstället (huvudkontoret) en vara till det fasta etableringsstället i annat EU-land ska överföringen i vissa fall likställas med en omsättning och där emot svarande förvärv. Detta gäller trots att äganderätten till varorna, i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag, inte övergått till ”annan person”. Överföringen ska då redovisas i mervärdesskattedeklarationen och i en periodisk sammanställning.

Likställs med omsättning

En överföring av en vara till ett annat EU-land ska likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en beskattningsbar person eller för dennes räkning från en verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver inom EU,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det EU-land till vilket varan överförs (2 kap. 1 § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet.

– förutsätter ett unionsinternt förvärv

En av förutsättningarna för att en överföring ska likställas med en omsättning är att den ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det andra EU-landet. Den reglering av överföringar mellan medlemsländer som finns i mervärdesskattedirektivet är obligatorisk och ska ha införts i medlemsländernas lagstiftning. Det kan dock inte uteslutas att bestämmelserna tolkas på olika sätt i olika medlemsländer. Även om en överföring till Sverige i en identisk situation hade bedömts som ett unions-

internt förvärv så är bedömningen i den omvända situationen, d.v.s. att överföringen likställs med omsättning i Sverige, beroende av den bedömning som sker i det land dit varorna transporteras. Om överföringen inte medför att det föreligger ett unionsinternt förvärv i det landet föreligger inte heller en omsättning i Sverige (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Omsättningsland

I och med att en överföring likställs med en omsättning blir bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland tillämplig även för överföringar.

Undantag från skatteplikt

Undantaget från skatteplikt vid gränsöverskridande transport av varor enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 och 2 ML (varor i allmänhet samt punktskattepliktiga varor) samt andra stycket (nya transportmedel) blir tillämpligt även på överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land (3 kap. 30 a § fjärde stycket ML). Det innebär vidare att import av varor som efter importen ska överföras till ett annat EU-land kan omfattas av undantaget i 3 kap. 30 § andra stycket ML under vissa förutsättningar. Se vidare avsnitten 9.2.2.3 och 44.5.2 angående omsättningsland och undantag från skatteplikt vid import.

Unionsinternt förvärv

Denna s.k. fiktiva omsättning vid överföring av varor motsvaras av ett fiktivt unionsinternt förvärv i det land till vilket varorna transporteras, jämför 2 a kap. 2 § 3 och 4 samt 7 och 9 §§ ML (motsvaras av artiklarna 17, 21 och 23 i mervärdesskattedirektivet) samt avsnitt 9.4.3 som behandlar överföring av varor till Sverige.

Skälet till att det vid varuöverföringar har införts en ordning som består av en fiktiv omsättning i det land från vilket varan transporteras följt av ett fiktivt unionsinternt förvärv i det land till vilket varan anländer är att det ansetts nödvändigt att kunna följa varorna även då en förflyttning av dessa inte är föranledda av en äganderättsövergång. Syftet är att förhindra fusk eller icke-beskattad konsumtion.

Olika varuöverföringar vid arbetsbeting

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning. Skatteverket anser att bestämmelserna i 2 kap. 1 § andra stycket ML och 2 a kap. 7 § andra stycket 2 ML ska tolkas i enlighet med mervärdesskatteskommitténs riktlinje från 1996 om arbetsbeting och överföring av varor mellan EU-länder (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 805178-09/111). Se även bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskatteskommitté, 1996 punkten 4.

Auktion Äganderätten till en vara som överförs av en svensk säljare till annat EU-land för att säljas på auktion i det landet övergår till köparen vid klubbslaget. Varan finns i sådant fall inte i Sverige, utan i det andra EU-landet, när transporten till köparen påbörjas vilket innebär att försäljningen inte är en omsättning i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML jämfört med 5 kap. 1 § första stycket ML. Den svenske säljaren kan därför vara skyldig att registrera sig i auktionslandet för överföringen av varorna samt för sin omsättning där.

Unionsintern försäljning i stället för överföring Det förekommer dock att andra EU-länder har bestämmelser som innebär att det i stället är köparen som ska anses göra ett unionsinternt förvärv av varor från ett annat EU-land trots att varan finns i det andra EU-landet när försäljningen sker. Det gäller t.ex. vid försäljning av skinn på pälsdjursauktioner i Finland och Danmark. Ytterligare ett exempel på när en sådan situation kan uppkomma är när varor läggs i vissa former av lager, t.ex. call-off lager. Av praktiska skäl kan i sådant fall en svensk säljare i mervärdesskattedeklaration få redovisa omsättningen till köparen som en varuleverans till ett annat EU-land i stället för en överföring. Försäljningen ska då även redovisas i en periodisk sammanställning med angivande av köparens VAT-nummer.

Överföring i stället för unionsintern försäljning I vissa EU-länder är det möjligt för en säljare att av förenklingskäl hantera en unionsintern försäljning som en överföring av varor. I vissa fall är det en förutsättning för att en säljare ska kunna tillämpa det aktuella förenklingsförfarandet i destinationslandet att det land från vilket varorna transporteras intygar att förfarandet godtas. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte möjligt för verket att utfärda ett sådant intyg (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 780466-10/111).

9.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder

9.4.1 Inledning

En vara som ska transporteras till köparen är som huvudregel omsatt i det land där varan finns när transporten påbörjas. En grundregel är att beskattning också sker i det land där omsättningen har ägt rum.

I vissa fall är det dock inte omsättningen utan förvärvet som är den beskattningsgrundande händelsen. Det är då i stället köparen av varan som ska beskatta sitt förvärv i det land där

transporten avslutas, genom ett s.k. unionsinternt förvärv. För att undvika dubbelbeskattning ska säljaren undanta sin omsättning från beskattning i avsändarlandet.

Det land där varan finns när transporten av varan avslutas, d.v.s. destinationslandet har beskattningsrätten. Vanligtvis överensstämmer destinationslandet med det land som köparen är registrerad till mervärdesskatt i, men i de fall köparen åberopat ett VAT-nummer i ett annat land kan beskattning bli aktuell i det landet. Förutsättningarna för undantag från skatteplikt i det land där omsättningen har skett är således en spegelbild av förutsättningarna för unionsinternt förvärv i destinationslandet. Det framgår även vid en jämförelse mellan artiklarna i mervärdesskattedirektivet.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelserna om unionsinternt förvärv finns i 2 a kap. ML och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns i följande artiklar: I artiklarna 20–21 och 23 regleras definitionen för ett unionsinternt förvärv. I artikel 2.1 b framgår i tur och ordning förutsättningarna för ett unionsinternt förvärv vid förvärv av varor i allmänhet, nya transportmedel respektive punktskattepliktiga varor. I artiklarna 40–42 regleras platsen för förvärv av varor inom EU, d.v.s. spegelbilden till bestämmelsen i artikel 32 som reglerar platsen för leveransen (omsättningen). Motsvarande undantag från skatteplikt i avgångslandet (spegelbilden av ett unionsinternt förvärv) framgår av artikel 138.

**Rådets genom-
förandeförordning**

Genom artikel 16 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 har klargjorts att destinationslandet ska utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat från vilken varorna skickats eller transporterats. Det innebär att köparen ska beskattas för det unionsinterna förvärvet även om säljaren t.ex. felaktigt debiterat mervärdesskatt på försäljningen. Rättelse av den felaktigt debiterade skatten får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Se även EU-domstolens dom i mål C-84/09, X, punkt 38. Om en affärstransaktion är av sådant slag att ett förvärv ska beskattas i Sverige ska förvärvaren betala svensk mervärdesskatt 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 det unionsinterna förvärvet av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § tredje stycket ML).

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

Skattskyldighet

När det gäller information om skattskyldighet och tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid unionsinternt förvärv, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Uppgiftslämnande

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i mervärdesskatte-deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisnings-skyldighetens inträde m.m.

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om unions-interna förvärv i ML enligt följande:

- Förvärv av varor från annat EU-land, avsnitt 9.4.2.
- Överföring av varor från ett annat EU-land till Sverige, avsnitt 9.4.3.
- Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt, avsnitt 9.4.4.

Tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde vid unions-interna förvärv redogörs för i avsnitt 19.4.10. Bestämmelser avseende omräkning av utländsk valuta i samband med förvärv redogörs för i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Valuta och vad gäller beskattningsunderlag, se avsnitt 11.5.

9.4.2 Förvärv av varor från annat EU-land

9.4.2.1 Inledning

Transport till Sverige från annat EU-land

Ett unionsinternt förvärv föreligger i Sverige om någon mot ersättning förvärvar en vara som transporteras från ett annat EU-land till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning, och Sverige är det land där varan finns när transporten avslutas. En vara som finns i ett annat EU-land då transporten till köparen påbörjas är som huvudregel omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML jämfört med 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Det förhållandet att en vara är omsatt utomlands är en förutsättning för skattskyldighet för unionsinternt förvärv enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML.

Olika förutsättningar gäller för ett unionsinternt förvärv beroende på om det är fråga om ett nytt transportmedel, en punktskattepliktig vara eller någon annan vara.

**Svensk privat-
persons förvärv
från annat
EU-land**

Ett unionsinternt förvärv föreligger inte om en svensk privatperson förvärvar en vara i ett annat EU-land. Han ska då i stället betala mervärdesskatt 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 avsnitt 9.2.2.4. Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om transporten av dem avslutats här.

**Transport till
annat EU-land
än Sverige**

Även i det fall en vara transporteras från ett EU-land till ett annat EU-land än Sverige kan det bli fråga om ett unionsinternt förvärv i Sverige enligt den s.k. reservregeln, se avsnitt 9.4.2.6.

I följande avsnitt följer en redogörelse över olika situationer då unionsinternt förvärv föreligger i samband med förvärv av varor från ett annat EU-land. Redogörelse lämnas enligt följande.

- Nya transportmedel, avsnitt 9.4.2.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.3.
- Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.4.
- Unionsinternt förvärv vid import, avsnitt 9.4.2.5.
- Reservregeln, avsnitt 9.4.2.6.

9.4.2.2 Nya transportmedel

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon förvärvar ett nytt transportmedel i ett annat EU-land och transporten av transportmedlet har avslutats i Sverige (2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1 ML). Bestämmelserna motsvaras av artikel 2.1 b ii och artikel 40 i mervärdesskattedirektivet.

En redogörelse för begreppet nytt transportmedel har lämnats i avsnitt 9.3.4.

**Bedömning sker
vid förvärvs-
tidpunkten**

EU-domstolen har ansett att bedömningen av om ett transportmedel som är föremål för ett unionsinternt förvärv är nytt, enligt artikel 2.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska ske vid den

tidpunkt då säljaren levererar transportmedlet till förvärvaren (C-84/09, X).

Bedömningen av om ett transportmedel är nytt enligt 1 kap. 13 a § ML ska därmed ske vid förvärvstidpunkten, d.v.s. då rätten att förfoga över transportmedlet såsom ägare övergår på köparen. Det förhållandet att köparen t.ex. låtit transportmedlet användas i demonstrationssyfte och att det enligt definitionen är begagnat då det förs in i Sverige saknar därför betydelse för bedömningen. Se kammarrättens domar KRSU 2008-03-25, mål nr 1743-07, och KRSU 2008-04-07, mål nr 1650-07 samt Skatteverkets ställningstagande 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att förutsättningar för ett unionsinternt förvärv i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att samtliga förutsättningar för att ett unionsinternt förvärv ska föreligga enligt ML måste vara uppfyllda redan i anslutning till förvärvet. Det krävs därmed att transporten till Sverige av det nya transportmedlet sker eller i vart fall påbörjas i samband med förvärvet. Vid det aktuella förvärvet var dessa förutsättningar inte uppfyllda eftersom fordonet fördes till Sverige först vid en senare tidpunkt i samband med att köparen flyttade till Sverige (RÅ 2001 ref. 41). Se även bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 5. Riktlinjen har införts som artikel 2 a–b i rådet genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Gränsöver- skridande transport

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att förvärvet av en ny båt i Storbritannien var att anse som ett unionsinternt förvärv av ett nytt transportmedel i Sverige. Målet avgjordes efter att ett förhandsavgörande i mål C-84/09, X inhämtats från EU-domstolen. Köparen avsåg att transportera den nya båten till Sverige först sedan den seglats mer än 100 timmar för fritidsändamål i 3–5 månader i annat EU-land än Sverige. Båten skulle ha sin hemmahamn i Sverige och även vinterförvaras här. Köparen var bosatt i Sverige och även om båten senare i stor utsträckning skulle användas i Medelhavet så angavs inte någon särskild anknytning till något annat EU-land. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens dom av vilken det framgår att artikel 20 första stycket och artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avgörandet av om en transaktion ska anses som en unionsintern omsättning eller ett unionsinternt förvärv inte kan

bero på om en viss tidsfrist iakttagits inom vilken transporten av transportmedlet måste påbörjas eller avslutas. För att avgöra om det är fråga om ett förvärv av ett nytt transportmedel i den mening som avses i artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet ska en helhetsbedömning ske av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas genom objektiva omständigheter, för att avgöra i vilken medlemsstat den slutliga användningen av transportmedlet planeras äga rum. Högsta förvaltningsdomstolen fann därvid, utifrån de förutsättningar som lämnats, att slutkonsumtionen av den aktuella båten får anses ske i Sverige dit båten ska transporteras. Att båten under efterföljande säsonger kan komma att användas i andra EU-länder saknar betydelse då platsen för ett unionsinternt förvärv ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då transporten till förvärvaren avslutas (jfr artikel 40 i mervärdesskattedirektivet). Om båten är ny avgörs vid den tidpunkt då båten levereras till köparen och den tolkningen påverkas inte av att platsen för det unionsinterna förvärvet är där transporten avslutas. Då båten enligt förutsättningarna ska vara ny när den levereras till köparen så avser förvärvet ett nytt transportmedel och förvärvsbeskattning ska ske i Sverige (HFD 2011 ref. 28).

Skatteverket anser att i de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en undantagen unionsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska transporten till Sverige alltid anses ha skett eller påbörjats i samband med förvärvet (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111). Se även kammarrättens dom KRSU 2011-10-04, mål nr 1234-08.

**Beskattning
där transporten
avslutas**

Reglerna som bestämmer beskattningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker i förvärvslandet. Reglerna är uppbyggda efter principen att ett unionsinternt förvärv i destinationslandet medför ett undantag från skatteplikt i avsändarlandet. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav.

Om omsättningen av det nya transportmedlet kan undantas från skatteplikt på grund av att det transporterats till ett annat EU-land förutsätts att förvärvet av det i stället beskattas i det land där transporten avslutas. Detta innebär att i de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en från skatteplikt undantagen unionsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska

förvärvsbeskattning ske i Sverige när transporten avslutas här. Jfr artikel 40 i mervärdesskattedirektivet.

Bedömning av om en transport ska anses avslutad i Sverige eller i ett annat EU-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25 s. 140).

Enligt Skatteverkets uppfattning ska transporten anses avslutad i det land där transportmedlet vanligtvis ska vara parkerat eller förankrat. Ett transportmedel får anses parkerat eller förankrat i Sverige om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige såvida köparen inte kan visa att transportmedlet har sin huvudsakliga parkeringsplats eller hamnplats i ett annat land (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111), se även C-84/09, X, punkt 46 samt HFD 2011 ref. 28.

Stadigvarande användning

Något krav på att transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet för att det ska anses som ett unionsinternt förvärv finns inte (2 a kap. 3 § första stycket 1 ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att en bil förvärvad i Finland av en finsk privatperson med tillfällig anställning i Sverige fick anses uppfylla förutsättningarna för ett unionsinternt förvärv i Sverige trots att den befann sig i landet endast under en begränsad tid (179 dygn). Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att det förhållandet att bilen i samband med omsättningen transporterades ut ur Finland gjorde det möjligt att leveransen där kunde undantas från skatteplikt. Transporten av bilen slutade i Sverige, där förvärvaren av bilen då var bosatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är Sverige därmed beskattningsland. Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare att nationella bestämmelser som grundas på direktiv ska tolkas EU-konformt. Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML, i dess lydelse fram till den 1 januari 2008, kan mot denna bakgrund inte tolkas så att en viss minsta användningstid i Sverige erfordras för att beskattning ska kunna ske här (RÅ 2005 ref. 70).

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljarens och köparens status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett om köparen är beskattningsbar person, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EU-landet är bilförsäljningsföretag, annan beskattningsbar person, privatperson eller annan. Jfr artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet.

Det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet (1 kap. 2 § första stycket 5 ML). Den som är skattskyldig endast för förvärv av ett nytt transportmedel ska inte registreras till mervärdesskatt för förvärvet (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). Denne redovisar i stället skatten till Skatteverket, Ludvikakontoret, enligt ett särskilt förfarande (26 kap. 7 § andra stycket SFL). I en särskild folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt redovisar mervärdesskatten i enlighet med sin ordinarie redovisning.

9.4.2.3 Punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktiga varor förstås här energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa definieras enligt EU:s punktskatte regler. Dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

Juridisk person som inte är beskattningsbar person

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EU-land. Om förvärvaren är beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person ska han betala förvärvsskatt här i landet (1 kap. 2 § första stycket 5 samt 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 2 ML). Bestämmelserna i ML om unionsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b iii.

Särskilt förfarande

En beskattningsbar person eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskilt förfarande, se 26 kap. 7 § andra stycket SFL. Den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration benämnd ”Moms på förvärv av punktskattepliktiga varor i annat EU-land” (SKV 5283). Beskattningen sker vid Skatteverket, Ludvikakontoret.

Köparen är privatperson

Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EU-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige s.k. distansförsäljning. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha

skett i Sverige även om varan fanns i ett annat EU-land när transporten av den till köparen påbörjades (5 kap. 2 § första stycket 4 ML och 1 kap. 2 § första stycket 1 ML).

9.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Det föreligger ett unionsinternt förvärv i Sverige om en vara förvärvas mot ersättning och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EU-land (2 a kap. 2 § 1 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet.

För andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor gäller att köparen dessutom ska vara

- en beskattningsbar person som har avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ ML, eller är
- en beskattningsbar person som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är beskattningsbar person och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt, den s.k. förvärvströskeln (2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 2.1 b i, 3.1 b och 3.2 i mervärdesskattedirektivet.

Säljarens status

Förvärvet ska dessutom göras från en säljare som är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte är befriad från mervärdesskatt enligt bestämmelserna om små företag i artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet i ett annat EU-land (2 a kap. 3 § första stycket 3 ML). Bestämmelsen har fått en ny lydelse som gäller från och med den 1 juli 2013 men innebär i praktiken inte någon ändring. Bestämmelsen motsvaras av artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Varan blir kvar i inköpslandet

Om förvärvet visserligen görs från en säljare i ett annat EU-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan är då förmodligen inte heller undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad mervärdesskatt i inköpslandet av säljaren.

Varan finns i Sverige	Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 1 eller 3 § ML). Svensk mervärdesskatt ska då tas ut vid omsättningen. En förutsättning för skattskyldighet för ett unionsinternt förvärv är nämligen att omsättningen inte har skett i Sverige. Den utländske säljaren är skattskyldig i Sverige och ska registreras till mervärdesskatt här i landet (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I det fall köparen är registrerad till mervärdesskatt och säljaren är en utländsk beskattningsbar person eller att likställa med en utländsk beskattningsbar person enligt 1 kap. 2 § tredje stycket ML kan omvänd skattskyldighet bli tillämplig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML).
Varan sänds från annat EU-land till ett tredjeland	I det fall förvärv görs från en säljare i ett annat EU-land som nämns i bestämmelsen, men varan transporteras från det landet till ett tredjeland ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen bör då utgöra export i det andra EU-landet.
Varan sänds från ett tredjeland till Sverige	Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en säljare i ett annat EU-land men varan transporteras från ett tredjeland till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import, se vidare avsnitt 44.
Transport via ett tredjeland	När ett förvärv görs från en säljare i ett annat EU-land och varan transporteras från ett EU-land via ett tredjeland till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via ett tredjeland 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 unionsvara, se vidare avsnitt 44.6.
Passiv förädling	Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av Tullverket bör omsättningen av varan, från det andra EU-landet via ett tredjeland till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett unionsinternt förvärv, se även avsnitt 44.7.6 om passiv förädling.
Transport via ett annat EU-land	Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EU-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.
Ej åberopat VAT-nummer	Om en företagare inte har åberopat sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EU-land, så ska förvärvet

ändå beskattas och redovisas som ett unionsinternt förvärv här. Se även avsnitt 9.4.1 samt artiklarna 4 och 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. För information om beskattningsunderlaget, se avsnitt 11.5.

Förvärvströskeln

Som framgår inledningsvis gäller särskilda regler då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av en beskattningsbar person som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än beskattningsbara personer, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EU-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt (den s.k. förvärvströskeln). I sådant fall ska köparen registreras till mervärdesskatt och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland, d.v.s. Sverige, för att förvärvsbeskattas här (jfr 2 a kap. 3 § andra stycket ML).

Avsikten med bestämmelsen är att destinationsprincipen ska förverkligas, d.v.s. beskattning i konsumtionslandet, även när köparen inte är en beskattningsbar person med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EU-land är av betydande omfattning.

Försäljning till någon i ett annat EU-land, som är registrerad till mervärdesskatt där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig handel inom EU. Köparen återoppar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. En tablå över förvärvströskelvärdena inom EU finns i bilaga 17.

Frigräns

Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

Exempel

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 ett unionsinternt förvärv 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.

Särskilt beslut

På köparens begäran kan Skatteverket besluta att förvärv ska beskattas även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Ett sådant beslut gäller under två kalenderår (2 a kap. 2 § 1, 3 § andra stycket 2 och 4 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 3.3 i mervärdesskattedirektivet.

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 9.2.2.4.

Blandad verksamhet

Enligt Skatteverkets uppfattning är förvärvströskeln endast tillämplig då köparen är

- en beskattningsbar person som helt saknar rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, eller
- en juridisk person som inte i något avseende är att betrakta som beskattningsbar person

Det innebär att förvärvströskeln inte blir tillämplig på förvärv då köparen bedriver s.k. blandad verksamhet. Oavsett om beloppsgränsen 90 000 kr överskrids eller inte gör således en köpare som bedriver en blandad verksamhet ett unionsinternt förvärv. Detta gäller även för förvärv som endast är hänförliga till den del av verksamheten som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 668417-08/111).

Registrering p.g.a. förvärv/omsättning av tjänster

En beskattningsbar person ska i vissa fall vara registrerade till mervärdesskatt trots att den verksamhet som bedrivs varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Det gäller när en beskattningsbar person är skattskyldig för förvärv av tjänster enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). Det gäller även då en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige tillhandahåller tjänster som är omsatta i annat EU-land och där köparen är skattskyldig för förvärvet på motsvarande sätt i det andra EU-landet (7 kap. 1 § första stycket 7 SFL). Enligt Skatteverkets uppfattning är förvärvströskeln tillämplig för beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt

under förutsättning att registreringen endast avser förvärv eller omsättning av tjänster enligt ovan och att den beskattningsbara personen inte har återoplat sitt registreringsnummer till mervärdesskatt vid förvärvet av varorna.

I de fall en beskattningsbar person återoplat sitt registreringsnummer vid förvärvet av varorna, trots att beloppsgränsen 90 000 kr inte överskridits, får den beskattningsbara personen enligt Skatteverkets uppfattning anses ha lämnat en sådan begäran om att ändå anse förvärvet som ett unionsinternt förvärv. Skatteverket ska då besluta att beloppsgränsen på 90 000 kr inte ska tillämpas (2 a kap. 4 § ML).

Om den beskattningsbara personen av misstag återoplat sitt registreringsnummer vid förvärv av varor från ett annat EU-land, d.v.s. inte haft för avsikt att begära att bli skattskyldig för ett unionsinternt förvärv innan förvärvströskeln passerats, kan förvärvströskeln fortfarande tillämpas. Detta gäller under förutsättning att den beskattningsbara personen kan visa att säljaren underrättats om misstaget och att mervärdesskatt påförts på omsättningen av varorna i ett annat EU-land. Ett särskilt beslut enligt 2 a kap. 4 § ska då inte fattas (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 883678-09/111). Se även artiklarna 4 och 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner.

9.4.2.5 Unionsinternt förvärv vid import via annat EU-land

Import via annat EU-land (spärregel)

En juridisk person som inte är en beskattningsbar person gör ett unionsinternt förvärv i Sverige om den juridiska personen importerar varor till ett annat EU-land för vidare transport till Sverige. Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet (2 a kap. 5 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet.

Om importmoms påförts i importlandet kan, för att undvika dubbelbeskattning, rätt till återbetalning av denna föreligga i importlandet (jämför med den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 11 b § ML vid import via Sverige).

9.4.2.6 Reservregeln

Transport till annat EU-land (reservregeln)

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EU-land. Det gäller vid tillämpning av den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket ML). Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om reservregeln finns i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av reservregelns tillämplighet vid förvärvsbeskattning (Skatteverket 2010-07-06, dnr 131 456163-10/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Vid unionsinterna förvärv gäller som huvudregel att beskattning ska ske i det land varan befinner sig då transporten avslutas. Den s.k. reservregeln ska säkerställa beskattning i samband med unionsintern varuhandel när varan inte beskattas i destinationslandet. Om köparen är registrerad i ett annat EU-land än destinationslandet och inte kan visa att beskattning av förvärvet skett i destinationslandet ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad. Reservregeln innebär inte någon valfrihet mellan beskattning av ett unionsinternt förvärv i det land där köparen är registrerad respektive beskattning i varans destinationsland. Det land där transporten avslutas har alltid beskattningsrätten för ett unionsinternt förvärv oberoende av att reservregeln tillämpats i ett annat medlemsland.

Trepartshandel

Det föreligger inte något unionsinternt förvärv i Sverige enligt reservregeln om en köpare åberopar sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt i egenskap av mellanman i en trepartshandel. Det gäller under förutsättning att köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EU-land och att den till vilken omsättningen görs är skattskyldig där för omsättningen (2 a kap. 6 § tredje stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 42 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 9.5.

En efterföljande omsättning

Skatteverket anser att begreppet ”en efterföljande omsättning” ska tolkas med hänsyn till bestämmelsens syfte och avse just den efterföljande omsättning som sker i samband med en trepartshandel och inga andra omsättningar.

Bevisbördan

För att undgå beskattning enligt reservregeln när det inte är fråga om trepartshandel anser Skatteverket därför att den som förvärvar varan måste visa att han har beskattats för förvärvet i destinationslandet. Detta gäller även om det skett en omsätt-

ning av varan i destinationslandet, eller omsättning av en tjänst i samband med användningen av varan, för vilken köparen av varan eller tjänsten är skattskyldig. Detsamma gäller i de situationer där destinationslandet har infört en omsättnings-tröskel för skattskyldighet eller infört särskilda regler för små företag.

Justering av utgående skatt

Om beskattning har skett i enlighet med reservregeln och förvärvaren senare visar att han påförts mervärdesskatt i ett annat EU-land på grund av förvärvet har han rätt att göra justering av sin redovisning (13 kap. 25 a § ML).

Avdrag/återbetalning vid beskattning enligt reservregeln

När beskattning skett enligt reservregeln föreligger normalt inte avdrags- eller återbetalningsrätt för påförd mervärdesskatt. Under vissa förutsättningar kan dock avdrag eller återbetalning av påförd mervärdesskatt medges. För information om avdrags- eller återbetalningsrätt för mervärdesskatt när beskattning skett enligt reservregeln, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln och Vid vissa undantagna omsättningar.

9.4.3 Överföring av varor från annat EU-land till Sverige

Ett unionsinternt förvärv föreligger i vissa fall när någon för över (d.v.s. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EU-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 och 4 samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 17, 21 och 23 i mervärdesskatte-direktivet. Beskattningen ersätter importmervärdesskatten vid överföringar mellan EU-länder. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Ett unionsinternt förvärv i Sverige av en överföring från ett annat EU-land är en spegelbild av en fiktiv omsättning som är undantagen från skatteplikt i det EU-land från vilket varan transporteras.

Överföring från Sverige jämföras med omsättning enligt 2 kap. 1 § andra stycket ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 9.3.7.

Exempel

FI, som är registrerad till mervärdesskatt 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 registrerad till mervärdesskatt här. FI avser inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsättningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

FI gör på grund av överföringen av varan ett unionsinternt förvärv här i landet. På grund av bestämmelsen i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta förvärv eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § ML. Han ska trots det registreras till mervärdesskatt i Sverige enligt 7 kap. 1 § första stycket 5 SFL.

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

Eftersom FI då är skattskyldig för omsättningen i Sverige är överföringen FI gör inte undantaget från skatteplikt (3 kap. 30 d § ML). FI har inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. ML, utan avdragsrätt enligt 8 kap. ML.

Förvärvsbeskattning ska ske då den som för över varan är en beskattningsbar person som bedriver verksamhet i ett annat EU-land och överföringen görs för den verksamheten (2 a kap. 7 § första stycket ML). I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett unionsinternt förvärv dock inte ska ske om överföringen

- görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-land,
- utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete på eller värdering av den överförda varan i Sverige (t.ex. reparation av varan), om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet eller värderingen utförts, skickas tillbaka till den beskattningsbara personen i det EU-land som varan ursprungligen överförts från (se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
- 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 (t.ex. på en utställning), under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,
- görs för sådan omsättning som anges 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a § ML (exportförsäljning eller mervärdesskattefri försäljning till annat EU-land, se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
- görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4 ML, d.v.s. vid monteringsleveranser av vara och distansförsäljningar, vilka anses som omsättningar inom landet,
- görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d § ML, d.v.s. omsättning av gas, el, värme eller kyla som ska beskattas i Sverige.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uttyrd vara säljs till hyrestagaren, d.v.s. varan ska således inte längre vara tillfälligt i Sverige.

Överföring till Sverige ska även beskattas om

- den som tar i anspråk varan är en beskattningsbar person som bedriver verksamhet här i landet,
- han tar i anspråk varan för annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket (ovannämnda punktsatser) genom att använda den för denna verksamhet efter det att varan transporterats hit, och
- varan inte härrör från en verksamhet som han bedriver i det EU-land från vilket varan förs över (2 a kap. 9 § ML).

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

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 EU-land (via ett tredjeland där förädling sker) ses som ett unionsinternt förvärv och därmed förvärvsbeskattas.

Undantag från unionsinternt förvärv

En överföring ska inte anses som ett unionsinternt förvärv om motsvarande förvärv av varan mot ersättning inte skulle anses som ett unionsinternt förvärv för förvärvaren (2 a kap. 10 § ML). Se vidare avsnitt 9.4.4.

Överföringar i samband med arbete på vara

EU:s mervärdesskattekommitté har 1996 enhälligt godtagit en riktlinje avseende arbetsbeting och överföring av varor mellan EU-länder, se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1996 punkten 4. De förenklingar som beskrivs i riktlinjen är tillämpliga vid tjänster som avser såväl arbete på vara som värdering av vara. Förenklingarna innebär att en vara som transporteras ut ur det land där arbetet utförts men som i strikt mening inte återsänds till ursprungslandet ändå ska anses återsänd till ursprungslandet om de färdiga produkterna har en känd slutlig destination hos den som beställt tjänsten. Vidare innebär förenklingarna att en vara ska anses återsänd till ursprungslandet även i de fall det sker tillfälliga uppehåll i transporten tillbaka till beställaren t.ex. på grund av att ytterligare arbete ska utföras på varan.

Skatteverket har med utgångspunkt i mervärdesskattekommitténs riktlinje, redogjort för sin bedömning av situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 805178-09/111).

Överföring för export m.m.

Skatteverket har även tagit ställning till i vilka fall 2 a kap. 7 § andra stycket 5 ML är tillämplig, d.v.s. överföring för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning är bestämmelsen tillämplig i de fall då en överföring till Sverige har föregåtts av en omsättning (med äganderättsövergång) som är undantagen från skatteplikt enligt motsvarigheten till 5 kap. 3 a § eller 3 kap. 30 a § ML i det EU-land från vilket varorna överförs. Denna förutsättning är uppfylld i det fall då köparen av varan är känd vid den tidpunkt då varorna transporteras från det andra EU-landet till Sverige och där varan genom de uppgifter som säljaren lämnar i deklaration och periodisk sammanställning i ursprungslandet går att följa till slutdestinationen hos köparen (Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 306899-08/111).

Överföring i stället för unionsintern försäljning

I vissa EU-länder är det möjligt för en säljare att av förenklingsskäl hantera en unionsintern försäljning som en överföring av varor. Enligt Skatteverkets bedömning innebär bestämmelserna i ML och SFL att en motsvarande förenkling inte är möjlig vid försäljning till Sverige. I vissa fall är det en förut-

sättning för att en säljare ska kunna tillämpa det aktuella förenklingsförfarandet i destinationslandet att det land från vilket varorna transporteras intygar att förfarandet godtas. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte möjligt för verket att utfärda ett sådant intyg (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 780466-10/111).

9.4.4 Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt

Utländska beskattningsbara personers förvärv i Sverige

Unionsinterna förvärv som görs av en utländsk beskattningsbar person är i vissa fall undantagna från skatteplikt. Det gäller om den utländske beskattningsbara personen under alla omständigheter hade haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ och 13–13 b §§ ML av hela mervärdesskatten med anledning av förvärvet (3 kap. 30 d § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet.

Ett unionsinternt förvärv är också undantaget om det görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 § och 7 §§ ML, t.ex. vissa förvärv av utländska beskickningar (3 kap. 30 d § andra stycket ML).

När det gäller information om rätten till återbetalning, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdrag och återbetalning för ingående skatt.

Registrerings-skyldighet

Även om ett unionsinternt förvärv är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska den utländske beskattningsbara personen registreras till mervärdesskatt i Sverige (7 kap. 1 § första stycket 5 SFL). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 213.2 och 214.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Vinstmarginal-beskattade varor

Ett unionsinternt förvärv undantas från skatteplikt även vid förvärv av sådana varor som har beskattats i det andra EU-landet enligt det landets motsvarighet till bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML (3 kap. 30 f § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 4 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

Överföring av begagnade varor

Skatteverket anser att en EU-konform tolkning av undantaget från skatteplikt för unionsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter enligt 3 kap. 30 f § ML innebär att undantaget kan tillämpas i vissa fall när det unionsinterna förvärvet uppkommer på grund av överföring av varor från ett annat EU-land. Detta gäller under förutsättning att den som överför varorna är en beskattningsbar åter-

försäljare som agerar i denna egenskap samt att den omsättning som överföringen motsvarar omfattas av VMB i avgångslandet. Skatteverket anser att kravet på att överföringen ska omfattas av VMB i avgångslandet i normalfallet får anses uppfyllt om försäljningen av de varor som överförs kan omfattas av VMB i det EU-landet. Om det är så att konstverken, samlarföremålen eller antikviteterna importerats till ett annat EU-land för att därefter överföras till Sverige krävs dessutom att mervärdesskatt har tagits ut i det andra EU-landet i samband med importen och att avdrag eller återbetalning av den påförda mervärdesskatten inte har skett (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 704647-10/111). Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

9.5 Trepårtshandel inom EU

9.5.1 Inledning

Vid handel mellan EU-länder där det sker en transport av en vara mellan två EU-länder ska beskattning ske i det land där transporten avslutas. Om köparen har åberopat ett registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EU-land än destinationslandet och inte kan visa att förvärvsbeskattning av varan har skett i destinationslandet ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad (reservregeln), se avsnitt 9.4.2.6.

Trepårtshandel

Reservregeln ska inte tillämpas i det fall köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning till en tredje part i ett annat EU-land som är skattskyldig där för omsättningen. Detta kallas ”trepårtshandel” (2 a kap. 6 § tredje stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 42 i mervärdesskattedirektivet.

Det som kännetecknar en trepårtshandel i ML:s mening är att det är fråga om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EU-länder där tre parter som är registrerade till mervärdesskatt finns i var sitt EU-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Trepårtshandel föreligger endast när dessa exakta omständigheter är uppfyllda. Bestämmelsen syftar till att förenkla hanteringen där den slutlige köparen är känd vid tidpunkten för omsättningen och redan är registrerad i destinationslandet.

Detta innebär att trepårtshandel inte föreligger när omsättning sker mellan tre parter i olika medlemsstater, men ingen av parterna är registrerad eller har åberopat VAT-nummer i det

EU-land där transporten avslutas. När fler än tre parter är inblandade i en transaktionskedja med endast en unionsintern varutransport, finns inga särskilda bestämmelser som reglerar hur dessa transaktioner ska hanteras, se vidare avsnitt 9.6. Bestämmelserna om unionsinterna förvärv innebär att beskattning som huvudregel ska ske i destinationslandet. Vid trepartshandel skulle en tillämpning av dessa bestämmelser innebära att den i kedjan som förvärvat varan för vidareomsättning (mellanmannen) skulle ha beskattats för förvärvet i destinationslandet. Sker inte detta gäller i princip reservregeln, d.v.s. beskattning i det land mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt. Vid trepartshandel gäller dock särskilda bestämmelser som innebär ett undantag från tillämpning av reservregeln och även ett undantag från beskattning av ett unionsinternt förvärv i destinationslandet. Om mellanmannen i en trepartshandel kan visa att denne gjort förvärvet för en efterföljande omsättning i destinationslandet till en tredje part, som är skattskyldig i destinationslandet för den omsättning som sker mellan honom (mellanmannen) och den tredje parten, sker ingen beskattning av mellanmannens unionsinterna förvärv i destinationslandet. Det unionsinterna förvärv som mellanmannen gör beskattas således inte alls, vare sig i det land mellanmannen är registrerad (enligt reservregeln) eller i destinationslandet (jfr 3 kap. 30 b § ML vilken motsvaras av artikel 141 i mervärdesskattedirektivet). Den tredje parten, d.v.s. det sista ledet i transaktionskedjan, gör inget unionsinternt förvärv i destinationslandet utan beskattas för den omsättning som mellanmannen gjort till den tredje parten enligt reglerna för omvänd beskattning (jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 ML som motsvaras av artikel 197 i mervärdesskattedirektivet).

Bevisbördan

Det är mellanmannen som har bevisbördan för att förutsättningarna för trepartshandel är uppfyllda, jfr 2 a kap. 6 § tredje stycket ML.

Mellanmannen ska visa att denne gjort förvärvet för en efterföljande omsättning av varan till tredje part samt att den tredje parten är skattskyldig för omsättningen i destinationslandet, d.v.s. trepartshandel, se vidare avsnitt 9.5.3. Om mellanmannen inte kan visa detta blir reservregeln tillämplig såvida inte mellanmannen visar att denne beskattats för ett unionsinternt förvärv i destinationslandet.

I avsnitten 9.5.2–9.5.5 följer en beskrivning av de bestämmelser som reglerar beskattningen av de olika leden i transaktionskedjan.

9.5.2 Första ledet i kedjan

Ett svenskt företag, som är registrerat till mervärdesskatt, säljer varor till en mellanman i trepartshandel.

Det svenska företagets omsättning har skett inom landet enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML. Mellanmannen har åberopat sitt VAT-nummer i ett annat EU-land och en gränsöverskridande transport har skett.

Redovisning i mervärdesskattedeklaration och periodisk sammanställning ska ske på samma sätt som vid en vanlig EU-försäljning.

9.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen)

Mellanman med svenskt VAT-nummer

I de fall mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett unionsinternt förvärv i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EU-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen (2 kap. 6 § tredje stycket ML).

Mellanmannen ska visa att förutsättningarna i 2 a kap. 6 § tredje stycket ML är uppfyllda för att undgå beskattning enligt reservregeln.

Frågan om mellanmannens förvärv ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det land där transporten av varan avslutas avgörs av det landet (jfr 3 kap. 30 b § ML och artikel 141 i mervärdesskattedirektivet).

Viss uppgiftsskyldighet i mervärdesskattedeklarationen och i den periodiska sammanställningen åligger dock mellanmannen.

Mellanman med utländskt VAT-nummer

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

- att han förvärvat varan för sådan efterföljande omsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML (d.v.s. köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person och som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige), och

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

En förutsättning för att undantaget i 3 kap. 30 b § ML ska vara tillämpligt är att mellanmannens faktura innehåller en hänvisning till bestämmelsen i ML, dess motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (artikel 141) eller att det uttryckligen står att fråga är om trepartshandel (11 kap. 8 § 12 ML). Fakturan ska vidare innehålla uppgift om köparens registreringsnummer till mervärdesskatt (11 kap. 8 § 4 ML). Motsvarigheten till 11 kap. 8 § ML finns i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

9.5.4 Tredje ledet i kedjan

I det fall det tredje ledet i kedjan är ett svenskt företag som är registrerat till mervärdesskatt gäller följande.

Mellanmannen gör ett unionsinternt förvärv i Sverige som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML, se ovan. Mellanmannens omsättning till det svenska företaget är en omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk beskattningsbar person enligt 1 kap. 15 § ML. Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige, men detta undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML på grund av att DK är en utländsk beskattningsbar person. SE är enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (för den s.k. efterföljande omsättningen).

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 beskattningsbar person enligt 1 kap. 15 § ML, vilket innebär att DK då blir skattskyldig för sitt unionsinterna förvärv i Sverige.

9.5.5 ”Oäkta” trepartshandel

Handel mellan tre parter där två av parterna är registrerade till mervärdesskatt i samma land ska inte beskattas såsom trepartshandel enligt beskrivningen ovan. Här är det fråga om en enda varutransport från säljare i ett EU-land direkt till slutkund i ett annat EU-land. Vad som skiljer sig mot vanlig trepartshandel är att både mellanman och slutkund finns i samma land. EU-domstolen har angett att när två på varandra följande omsättningar avseende samma varor, ger upphov till en enda gränsöverskridande transport av dessa varor, kan denna transport bara hänföras till den ena av dessa omsättningar. Det är endast denna omsättning som kan utgöra en undantagen unionsintern leverans. Detta gäller oavsett vem av de tre som har förfoganderätten över varorna under transporten. EU-domstolen uttalade vidare att omsättningsland bestäms enligt artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet (motsvaras av 5 kap. 2 § första stycket 1 ML) för den omsättning som föranleder transport. För den omsättning som inte föranleder transport av varan (motsvaras av 5 kap. 3 § ML) bestäms omsättningsland enligt artikel 31 i mervärdesskattedirektivet (C-245/04, EMAG Handel Eder).

EU-domstolen har även angett att när två på varandra följande omsättningar av samma vara utförs mellan olika beskattningsbara personer, och det rör sig om en enda transport inom unionen, ska svaret på frågan om transporten ska hänföras till den första eller den andra omsättningen baseras på en helhetsbedömning. Hänsyn ska då tas till samtliga omständigheter i det enskilda fallet för att klargöra vilken av de två omsättningarna som uppfyller samtliga villkor som krävs för att anses som en unionsintern omsättning. I en situation där den första förvärvaren hämtat varan, och förvärvat rätten att förfoga över varan såsom ägare i den medlemsstat där den första omsättningen ägde rum, ska den unionsinterna transporten hänföras till denna första omsättning om följande förutsättningar är uppfyllda. Den förste förvärvaren ska ha gett uttryck för en avsikt att transportera varan till en annan medlemsstat och angett sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i denna medlemsstat. Dessutom ska rätten att såsom ägare förfoga över varan ha övergått på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för transporten. Det ankommer på den nationella medlemsstaten att kontrollera om detta villkor är uppfyllt (C-430/09, Euro Tyre Holding). Se även C-587/10, VSTR, punkterna 32–37.

Skatteverket anser att utgångspunkten vid bedömningen av en s.k. ”oäkta” trepartshandel ska vara att transporten knyts till den omsättning som sker mellan de parter som finns i olika medlemsstater såvida inte de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet talar emot detta. Med ”oäkta” trepartshandel avses endast de fall då två av tre parter finns inom samma medlemsstat (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111).

Exempel

SE1 säljer en vara till SE2. Båda är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE. Denne är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varorna skickas direkt från SE1 i Sverige till DE i Tyskland.

Transporten från Sverige till Tyskland ska, om de faktiska omständigheterna inte talar emot detta, hänföras till SE2:s försäljning till DE. SE1:s försäljning till SE2 anses ha skett före det att varorna transporterades till DE i Tyskland och ingen transport kan knytas till omsättningen mellan de båda svenska företagen. SE1:s försäljning till SE2 är då enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige eftersom varorna finns här då de omsätts till SE2. Svensk mervärdesskatt ska tas ut.

SE2:s omsättning av varan till DE i Tyskland kan ske utan svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

9.6 Handel med fler än tre parter inom EU

Förekommer fler parter än tre i en kedja med en transport från den förste i kedjan till den siste kan denna aldrig i sin helhet kallas ”trepartshandel” eller ”oäkta trepartshandel”.

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. Del av kedjan skulle dock kunna utgöra en trepartshandel om förutsättningarna var uppfyllda. Det kan även vara så att det synsätt vad gäller s.k. ”oäkta” trepartshandel som framgår ovan blir tillämpligt avseende del av kedjan, se avsnitt 9.5. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa skyldigheter för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrtpartshandel

(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 frilager, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Varor i skatteupplag och lager. Det finns anledning anta att det inom EU förfars olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland.

Det finns inte några regler för förenklade förfaranden i dessa situationer utan en bedömning måste ske utifrån varje enskilt fall. Nedan finns ett exempel där någon säljare i kedjan har svenskt VAT-nummer. Syftet 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 kan uppnås om samtliga parter lämnar uppgifter i en periodisk sammanställning.

Exempel 1

SE1 i Sverige säljer en vara till svenska SE2. SE2 säljer varan vidare till DE i Tyskland. Denne säljer den till BE i Belgien. Varan sänds direkt från SE1 till BE. Samtliga parter är beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningen mellan SE2, DE och BE får anses uppfylla kraven för trepartshandel. Transporten får anses hänförlig till omsättningen mellan SE2 och DE eftersom DE gör ett unionsinternt förvärv i Belgien, se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

Ingen transport kan knytas till omsättningen mellan SE1 och SE2. Omsättningen är därmed gjord i Sverige (5 kap. 3 § ML) och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Som framhållits ovan så gäller i princip de allmänna reglerna i ML vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Då det inte finns några förenklingsregler så måste en bedömning göras i varje enskilt fall och grundtanken bakom dessa har redovisats ovan. Detsamma gäller i de fall varans destinationsland är Sverige. Nedan lämnas därför även exempel där varans destinationsland är Sverige.

Exempel 2

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 beskattningsbara personer och registrerade till mervärdesskatt 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, d.v.s. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer (11 kap. 8 § 4 ML) och inte debiterat någon mervärdesskatt, bör SE redovisa detta som ett unionsinternt förvärv. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § första stycket 5 och 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 ML.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en trepartshandel, d.v.s. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML.

Exempel 3

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 beskattningsbara personer och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningarna mellan DE, DK och SE1 uppfyller kraven för trepartshandel. Detta innebär att DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 b § ML. DK:s vidareomsättning till SE1 är omsatt i Sverige som SE1 blir skattskyldig för (1 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Transporten ska anses hänförlig till den omsättning som sker mellan DE och DK, eftersom DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige.

SE1:s försäljning till SE2 får därmed ses som en omsättning inom landet (5 kap. 3 § ML). SE1 ska därför debitera SE2 mervärdesskatt. Denna hantering stämmer överens med utgången i EU-domstolens dom i mål

C-245/04, EMAG Handel Eder. Se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

9.7 Export

9.7.1 Inledning

Exportbegreppet

Med export avses sådan omsättning utanför EU av varor eller tjänster som görs i en ekonomisk verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att undantaget för export i mervärdesskattedirektivet även omfattar sådana förfaranden som innebär att varor förs ut ur unionen utan att det är fråga om en överlåtelse mot ersättning. Någon motsvarighet till ML:s definition av begreppet export finns inte i mervärdesskattedirektivet och bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om undantaget för export har enligt domstolen direkt effekt (HFD 2011 ref. 87)

Vid omsättning av varor omfattar exportbegreppet i första hand omsättningar som inte är gjorda inom landet enligt 5 kap. 2–3 §§ ML och inte heller i något annat EU-land.

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 3 a § ML räknas som export.

I båda fall som nämns ovan gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom landet.

Svenska företags verksamhet i ett tredjeland utgör också exportverksamhet.

EU-domstolen har uttalat att export utgör ett undantag från skatt som ska tolkas strikt vilket inte får hindra att undantaget tolkas på ett sådant sätt att det får avsedd effekt. Bestämmelserna om undantag för mervärdesskatt vid export utanför unionen, liknande transaktioner och internationella transporter syftar till att iaktta principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på destinationsorten. Export och liknade transaktioner ska således undantas från mervärdesskatt så att transaktionen inte beskattas någon annanstans än på den plats där varorna konsumeras (C-97/06, Navicon).

Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående skatt som före-

ligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning (10 kap. 12 § ML). Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vid export, omvänd skattskyldighet och vid omsättning av nya transportmedel.

9.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EU

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet, se avsnitt 9.2 om omsättning inom landet.

Varan ska ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

- Säljaren levererar varan till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1 ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet.
- Direkt utförsel av varan till en plats utanför EU ombesörjs av speditör eller fraktförare (5 kap. 3 a § första stycket 2 ML). Bestämmelsen motsvarar till viss del både artiklarna 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen är tillämplig oavsett vem som anlitar speditören eller fraktföraren.
- En utländsk beskattningsbar person förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Krav på direkt utförsel

När det gäller begreppet ”direkt utförsel” i 5 kap. 3 a § första stycket 2 och 3 ML anser Skatteverket att tolkning ska ske i ljuset av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatteverkets mening innebär detta att direkt utförsel får anses ha ägt rum när transporten av varan sker eller åtminstone påbörjats i samband med att varan överlämnats till en självständig transportör eller till köparen. Detta förutsätter att konsumtion (nyttjande) av varan inte sker innan transporten ut ur EU påbörjats. Därmed anses begreppet ”direkt utförsel” enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 och 3 ML överensstämma med transportkravet vid unionsinterna varutransaktioner i t.ex. 3 kap. 30 a § ML (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111).

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EU-land till ett tredjeland.

Arbete på vara innan export

Skatteverket anser att bestämmelserna om ”direkt utförelse” i 5 kap. 3 a § första stycket 2–3 ML är tillämpliga även om varan genomgår bearbetning innan transporten ut ur EU. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att någon konsumtion av varan sker. Detta gäller även om varan genom bearbetningen ändrar karaktär innan den lämnar EU, t.ex. från tyg till kostym. En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur EU (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111). Se vidare angående dokumentationskraven i avsnitt 9.8.

Omlastning/lagring vid transport

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. Om det av transporttekniska skäl behövs flera olika transportörer för att ombesörja transporten ut ur EU föreligger också export. Transporten betraktas alltså även då som ”direkt”. Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporterats via ett annat land, t.ex. via ett EU-land. Beträffande dokumentation, se avsnitt 9.8.

Leverans på kaj m.m.

Skatterättsnämnden har ansett att överlåtelse av trävaror till ett handelshus med leverans på kaj i svensk hamn dit varorna transporterats av en självständig fraktförare ska anses som en omsättning inom landet. Det förhållandet att handelshuset i sin tur redan sålt varorna vidare till en köpare utanför EU 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 EU inte kan anses som export (SRN 1996-08-29).

Leverans i Sverige till en utländsk beskattningsbar person kan dock vara export om förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda. Det kan även vara export vid leverans till en svensk köpare om förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML är uppfyllda, d.v.s. en direkt utförelse av varorna till en plats utanför EU ombesörjs av en anlita speditör eller fraktförare.

Exempel 1

SE1 säljer en vara till SE2 som i sin tur säljer varorna till ett företag i USA. SE1 transporterar själv varan till en plats i Sverige där den tas om hand av en speditör som transporterar varan ut ur EU. Transporten av varorna ut ur EU sker i transaktionsledet mellan SE1 och SE2. SE1:s omsättning är alltså export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML. Bedömningen blir densamma oavsett vem som anlitar speditören. SE2:s efterföljande omsättning är en omsättning utanför EU.

Exempel 2

SE1 säljer en vara till SE2 som i sin tur säljer varorna till ett företag i USA. SE1 anlitar en speditör A för transporten till en plats i Sverige där den tas om hand av speditör B som anlitas av SE 2, för direkt utförsel ut ur EU. Även i detta fall är förutsättningarna för export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML uppfyllda i transaktionsledet mellan SE1 och SE2. SE2:s efterföljande omsättning är en omsättning utanför EU.

Export endast i sista ledet

Enligt EU-domstolen kan export endast komma i fråga i det sista transaktionsledet varigenom varan lämnar EU (C-185/89, Velker).

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär det att export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1–2 ML inte kan förekomma i tidigare led i en transaktionskedja än det led då det sker en transport av varan ut ur EU, d.v.s. i det led då förutsättningarna för export enligt ML är uppfyllda. Motsvarande bedömning ska göras då en utländsk beskattningsbar person hämtar varan i Sverige. Export föreligger därmed i det led i en transaktionskedja där förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda (Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111).

Exempel 1

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklister till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

Direkt utförsel av varorna till Norge sker av en speditör anlita av SE2. Transporten av varorna ut ur EU sker i transaktionsledet mellan SE1 och SE2 eftersom det är i detta led som förutsättningarna för export är uppfyllda enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML. SE2:s efterföljande försäljning till det norska företaget är en omsättning utanför EU.

Exempel 2

Ett svenskt företag (SE2) ingår ett avtal med ett ryskt företag (RY) om försäljning av varor. Enligt överenskommelsen ska RY anlita transportören för att transportera varorna från Sverige till Ryssland. SE2 köper i sin tur de aktuella varorna från sin underleverantör (SE1) i Sverige. SE2 har meddelat SE1 om att en speditör kommer att hämta varorna hos SE1 för direkt utförsel till Ryssland. Både SE1 och SE2 har dokumentation som visar att varorna transporterats direkt ut ur EU av speditören som RY anlitat.

Förutsättningarna för export är uppfyllda i samband med att SE1 omsätter varorna till SE2. Det har ingen betydelse vem som anlitat speditören. Det avgörande är i stället i vilket led i transaktionskedjan som det sker en direkt utförsel av varorna ut ur EU av en speditör eller fraktförare, d.v.s. i vilket omsättningsled förutsättningarna för export enligt bestämmelsen är uppfyllda. Av förutsättningarna är det klarlagt att speditören kommer och hämtar varorna redan hos SE1 för direkt utförsel till Ryssland. Därmed så sker den direkta utförseln av varorna ut ur EU redan i omsättningsledet mellan SE1 och SE2.

Hjälp-sändningar

Även för hjälp-sändningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige måste leverans ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut mervärdesskatt 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 Skatteverket, Ludvikakontoret, återfå erlagd mervärdesskatt, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdrag och återbetalning för ingående skatt samt avsnitt 38.

Leveranser till Utrikesdepartementet

Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel till en plats utanför EU anses som exportförsäljning. Det är därmed fråga om export även om det är Utrikesdepartementet som ansvarar för transporten ut ur EU, t.ex. efter samlastning av varorna, se vidare avsnitt 38.

Olaglig export

EU-domstolen har bedömt att det enligt principen om skattnöjneutralitet inte är möjligt att göra skillnad mellan laglig och

olaglig export vid tillämpning av undantaget om export. En förutsättning är att de varor som exporteras omfattas av direktivets tillämpningsområde (se punkt 16 och 17 i domen). I det aktuella fallet hade export skett i strid mot gällande exportrestriktioner (C-111/92, Lange). Se även C-455/98, Kaupo Salumets, angående olaglig import.

**Utländsk
beskattningsbar
person hämtar
varan**

Leverans till utländsk beskattningsbar person, som hämtar varan för direkt utförsel till en plats utanför EU anses som export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML, om varan är avsedd för verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver i utlandet. Se dock avsnitt 9.8 angående krav på dokumentation.

Det finns inget krav på att varan hämtas här i landet. Skatteverket anser att förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda även i det fall säljaren transporterar varan till ett annat EU-land där den utländske köparen tar över ansvaret för den vidare transporten ut ur EU. Detta gäller dock endast under följande förutsättningar:

- Varornas slutdestination i ett land utanför EU måste vara känd av säljaren i Sverige vid den tidpunkt då varorna lämnar Sverige.
- Säljaren måste göra en exportanmälan till Tullverket i enlighet med de rutiner som Tullverket bestämmer.

Se vidare exempel 4 i ställningstagandet Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111.

**Kravet
”utländsk
beskattningsbar
person”**

Köparen som hämtar varan ska vara en utländsk beskattningsbar person (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Av denna artikel framgår inte uttryckligen ett krav på att det ska vara en utländsk beskattningsbar person som hämtar varan. I de fall varor förts ut ur landet i personligt bagage krävs dock, enligt artikel 147, att särskilda krav är uppfyllda för att artikel 146.1 b ska bli tillämplig.

Enligt Skatteverkets uppfattning hör dessa två artiklar (artiklarna 146.1 b och 147) ihop och ska därmed läsas tillsammans. Skatteverket anser vid tolkning av dessa artiklar att kravet i ML på att förvärvaren är en utländsk beskattningsbar person överensstämmer med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111). Se även avsnitt 9.7.6.

Exempel

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklister till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

Varorna hämtas hos SE1 av SE2:s norske kund som transporterar varorna till Norge. Förutsättningarna för export i 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML är inte uppfyllda i transaktionsledet mellan SE1 och SE2. SE1 ska därför debitera svensk mervärdesskatt i fakturan till SE2 och redovisa denna som en skattepliktig omsättning i sin mervärdesskattedeklaration. SE2:s försäljning till den norske kunden uppfyller däremot förutsättningarna för export i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML, d.v.s. en utländsk beskattningsbar person hämtar varorna här i landet för direkt utförelse till en plats utanför EU. Transporten av varorna ut ur EU får därför anses ha skett i transaktionsledet mellan SE2 och det norska företaget. SE2 ska därmed redovisa försäljningen som export.

Högsta förvaltningsdomstolen har avseende ett förhandsbesked, i likhet med Skatterättsnämnden, funnit att exportomsättning inte förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförelse ur EU av en utländsk beskattningsbar person som hade förvärvat varan av det svenska företagets kund i utlandet. I det aktuella fallet skulle varorna säljas av ett svenskt företag (AB X) till ett brittiskt företag (Y) som i sin tur skulle vidareförsälja varorna till ett företag i tredjeland (Z). Varorna skulle avhämtas i Sverige hos AB X av slutkunden Z som skulle transportera dessa till tredjeland. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML (motsvaras numera av 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML) ansågs inte tillämplig vid försäljningen mellan AB X och Y eftersom det inte var Y, utan slutkunden Z, som skulle hämta varorna i Sverige för direkt utförelse till en plats utanför EU (RÅ 2003 not. 128). Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i inter-nordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till ett tredjeland och trafik mellan EU-länder, se avsnitt 9.7.3.

**Beskickningar
m.fl. i länder
utanför EU**

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas vid försäljning till beskickningar, internationella organisationer m.fl. i länder utanför EU. 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 ovan. Det sagda gäller även vid

Krav på dokumentation

leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EU och till personal vid dem.

Den dokumentation som en säljare måste ha för att kunna sälja utan mervärdesskatt med tillämpning av exportbestämmelserna framgår av avsnitt 9.8.

9.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

I 5 kap. 1 § tredje stycket samt 3 a § första stycket 4–5 och tredje stycket ML finns bestämmelser om omsättning av varor som levereras till eller omsätts ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.

Motsvarigheten till bestämmelserna i 5 kap. avseende leveranser till och omsättning ombord på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik finns i artikel 148 a–c, e och f samt artikel 37.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Omsättning av varor och tjänster som avser fartyg och luftfartyg kan även omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 21–22 §§ ML, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Fartyg och luftfartyg.

Utrikes trafik

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats både inom och utom EU. Vad gäller flygplan i utrikes trafik, se även EU-domstolens dom i C-382/02, Cimber Air.

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 ett tredjeland och som ska hämta eller lämna last eller passagerare, måste i varje svensk hamn de avgår lämna en utgående fartygsanmälan till Tullverket. I fartygsanmälan lämnas bl.a. 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.

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Dokumentation	<p>För att styrka att det är fråga om ett fartyg som går i utrikes trafik 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. Vid fiske på internationellt vatten kan dokumentationen bestå av t.ex. kopia på tillstånd att fiska på internationellt vatten och/eller uppgifter i loggbok.</p>
Omsättning av varor ombord	<p>En omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML, anses aldrig som omsättning inom landet (5 kap. 1 § tredje stycket ML).</p> <p>Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML avser omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU. Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, d.v.s. den omfattar inte serverings-tjänster som tillhandahålls ombord.</p> <p>Det innebär således att omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till ett tredjeland (5 kap. 1 § tredje stycket ML).</p>
Servering ombord = tjänst	<p>Bestämmelsen innebär vidare att servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML oavsett om fartyget eller luftfartyget går i EU-trafik eller i tredjelandstrafik.</p> <p>Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se nedan.</p>
Leverans för bruk ombord	<p>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 EU-trafik eller i tredjelandstrafik (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML). Bestämmelsen är endast tillämplig på den omsättningen av varor som sker till den som bedriver fartygstrafiken och kan inte utvidgas att avse även omsättning i tidigare led. Jämför även EU-domstolens avgörande i C-185/89, <i>Velker</i>.</p> <p>Enligt EU-domstolen är en förutsättning för att undantaget i direktivet (artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet) ska vara tillämpligt att det är fråga om fartyg som används på öppna havet. Detta krav gäller såväl fartyg som fraktar passagerare som fartyg för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet (C-181/04–C-183/04, <i>Elmeke</i>).</p>

Enligt Skatteverkets bedömning får leverans av varor ”för bruk ombord” anses innefatta även andra varor än sådana som behövs för fartygets egna behov eller för konsumtion ombord. En förutsättning är dock att varorna ska användas ombord på fartyg i utrikes trafik. Som exempel kan nämnas en truck som används ombord för att hantera lasten (Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111).

Leverans av varor till fiskefartyg

Som framgår ovan jämställs fiske på internationellt vatten med utrikes trafik. Bestämmelsen i 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML kan därför även omfatta leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord.

Leverans för omsättning ombord

Som omsättning utomlands anses leverans av vara till

- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och ett tredjeland och varan ska säljas ombord (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML), eller
- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EU-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 (angående livsmedel, se avsnitt 13.3.3) dock inte punktskattepliktig vara (5 kap. 3 a § första stycket 4 a ML).

Direktkravet

Bestämmelserna i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML är tillämpliga endast vid den omsättning som sker direkt till den som bedriver fartygs- eller flygtrafiken. För ytterligare information om det s.k. direktkravet samt ML:s förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet hänvisas till avsnitt 24.8.

Konsumtion ombord vid resa inom EU

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EU anses som omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 5 ML).

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast försäljning av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i rådets förordning (EG) nr 178/2002 (se avsnitt 13.3.3) som kan säljas mervärdesskattefritt. 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 mervärdesskattefritt.

- Turfiskebåt** Skatteverket anser att försäljning av en vara ombord på en turfiskebåt utgör en omsättning inom landet. Omsättningen har dock har skett utomlands om varan säljs för konsumtion ombord på en turfiskebåt som går till annat EU-land (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).
- Bestämmelserna om tax-free, beskattning av varuleveranser och varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EU behandlas närmare i en upprättad promemoria (RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100).
- Automat-försäljning** Frågor om direkt konsumtion har även behandlats i följande två ställningstaganden:
- Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa (RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120).
 - Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder (RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100).
- Fartygstrafik till Norge och Åland** Trots att Norge och Åland ligger utanför EU:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden (5 kap. 3 a § tredje stycket ML).
- **för bruk ombord** Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsatta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord.
- **för försäljning ombord** Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) 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 mervärdesskattefritt till fartyg på dessa linjer i de fall avsikten är att varorna ska säljas ombord från kiosk eller liknande försäljningsställe. Vid leverans av andra varor som ska säljas ombord än de som räknats upp ovan ska mervärdesskatt debiteras eftersom omsättningen i sådana fall har skett inom landet enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spiritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan mervärdesskatt till fartyg på dessa linjer (6 § första stycket ovan nämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretruntrafik med betydande bil- och godsbefordran.

– **avdragsförbud**

Till bestämmelsen i 5 kap. 3 a § tredje stycket ML hör en särskild avdragsbegränsning i 8 kap. 9 § första stycket 3 ML samt en särskild regel i 7 kap. 5 § tredje stycket ML avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag i dessa fall, se vidare prop. 1998/99:86 s. 49.

9.7.4 Exportbutiker

Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare. Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Den som bedriver verksamhet i exportbutik med försäljning av alkohol- eller tobaksvaror måste dock vara godkänd upplagshavare och exportbutikerna godkända skatteupplag för alkohol- och tobaksvaror (lag [1999:445] om exportbutiker).

Ansökan om godkännande som upplagshavare och skatteupplag görs hos Skatteverket enligt allmänna regler, se vidare i Rättslig vägledning, Punktskatt.

Leverans av vara till exportbutik när varan är 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 (5 kap. 3 a § första stycket 6 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 158 i mervärdesskattedirektivet.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpassagerare i exportbutik som avses i 1 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker (5 kap. 3 a § första stycket 6 a ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 158 i mervärdesskattedirektivet. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till ett tredjeland omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i ett tredjeland, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande ställningstagande:

- Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999, m.m. (RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100).
- Förtydligande angående exportbutiker (RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110).

- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m. (RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100).
- Exportbutikers försäljning (RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100).

9.7.5 Personbilar och motorcyklar

Tillfälligt register

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k. exportvagnsregistrering, anses som export (5 kap. 3 a § första stycket 7 ML). Bestämmelserna behandlas i avsnitt 23.

9.7.6 Försäljning till besökare från ett tredjeland

Grundförutsättningarna för att en omsättning ska anses ha skett utomlands är att det har skett en fysisk transport ut ur EU samt att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas utanför EU.

Besökare från ett tredjeland – ej Norge eller Åland

För besökare som är bosatta i ett annat tredjeland än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar (5 kap. 3 a § första stycket 8 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet.

Förutsättningarna är

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

Skatteverket anser att även en grupp av varor ska kunna godtas vid bedömningen av om beloppsgränsen 200 kr är uppfylld. Det sammanlagda värdet av flera varor får dock bara användas om alla varorna omfattas av en och samma faktura (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111). Se även artikel 48 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Varor för kommersiellt bruk

Skatteverkets anser att i det fall förutsättningarna är uppfyllda för tillämpning av 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML, saknas betydelse om de varor som förts ut ur EU är avsedda för privat bruk eller för en verksamhet. Om de varor som förts ut är för kommersiellt bruk kan det uppkomma en skyldighet att lämna en skriftlig tulldeklaration till Tullverket (Skatteverket

2007-11-19, dnr 131 586267-07/111). Se även artikel 47 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Dokumentation

För att styrka uppgifterna, i de fall köparen transporterar varorna i sitt personliga bagage, ska säljaren enligt 14 § MF i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av Skatteverket godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EU, eller
- handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EU (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111).

Kravet på dokumentation vid försäljning till besökare från tredjeland där köparen transporterar varan ut ur EU på annat sätt än genom sitt personliga bagage regleras inte genom 14 § MF. Exempel på hur export kan styrkas i sådana fall anges i avsnitt 9.8.

Godkänd intygsgivare

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av Skatteverket godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom återbetalningen av mervärdesskatt. Intygsgivaren kan även genom avtal med kunden, ta på sig kontroll av bosättningsland. Det är dock säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML är uppfyllda. Intygsgivaren måste i sådant fall kunna bifoga dokumentation till säljaren som styrker köparens bosättning, t.ex. med kopia av köparens pass (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111).

För närvarande (januari 2014) är Global Blue Sverige AB den enda av Skatteverket godkända intygsgivaren.

Intyg från Tullverket

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EU-land) lämnar EU. När butiken sedan återfår av Tullverket påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

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).

Skatteverket 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 försälj-

ningen 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.

Bosättning i ett tredjeland

Skatteverket anser att säljaren i sina räkenskaper även ska ha

- dokumentation som styrker att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i land utanför EU. Detta kan ske med exempelvis kopia av köparens pass.

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i ett tredjeland under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i ett tredjeland 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 ett tredjeland. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i ett tredjeland godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. En utländsk person, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. För sådan person godkännes inte återbetalning (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111).

Om förutsättningarna enligt 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML inte är uppfyllda är säljaren skattskyldig för omsättningen. Det gäller dock under förutsättning att säljaren inte varit i god tro. För att säljaren ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Se vidare avsnitt 9.8.

Bilar och båtar

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EU. Se även avsnitt 23.5.

Kammarrätten har bedömt frågan om försäljningen i Sverige av två båtar till privatpersoner från Kanada uppfyllde förutsättningarna för att anses som export enligt 5 kap. 9 § första stycket 9 ML, i dess dåvarande lydelse (motsvaras numera av 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML). Avsikten var att båtarna skulle seglas till Kanada för att användas där. I det aktuella fallet seglades dock båtarna till Norge för ett kort stopp (det tredjeland som låg närmast) men tullades aldrig in i Norge och seglades heller inte vidare till Kanada. Förutom det korta

stoppet i Norge så var inget annat visat än att båtarna använts inom EU-området. Frågan var nu om det korta stoppet i Norge innebar att förutsättningar för export var uppfyllda. Kammarrätten ansåg att en tolkning av den aktuella bestämmelsen ska ske utifrån mervärdesskattedirektivet och de principer som uttalas av EU-domstolen i C-97/06, Navicon. Detta innebar enligt Kammarrätten att kravet på att en vara ska ha medförts vid en resa till en plats utanför EU för att omsättningen ska anses ha skett utomlands, innebär att konsumtion av varan ska äga rum utanför EU. Enligt Kammarrätten medförde inte det korta stoppet i Norge att båtarna konsumerats utanför EU. Genom det som framkommit om användningen av båtarna får konsumtionen av dessa i stället anses ha skett inom EU. Förutsättningarna för export ansågs därmed inte uppfyllda (KRNG 2009-05-15, mål nr 1649-07).

Besökare från Norge och Åland

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler enligt 5 kap. 3 a § andra stycket ML.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exklusive mervärdesskatt) 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 mervärdesskatt har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exklusive mervärdesskatt får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektiva.

9.8 Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro

9.8.1 Inledning

Bevisning

Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara omständigheter får framföras och åberopas som bevis. Den grad av bevisning som ska presteras för att en omständighet ska anses styrkt är i normalfallet att omständigheten ska ha gjorts sannolik. Skatteverket anser att bevisning i form av dokumentation kan bestå av flera handlingar. Även om ett enskilt dokument inte är tillräckligt för att göra det sannolikt att samtliga förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda, kan de olika dokumenten sammantaget uppnå sannolikhet (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Bevisbördan

Det bör särskilt poängteras att det är säljaren som har bevisbördan för att förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda.

EU-domstolen har uttalat att en skattemyndighet i en medlemsstat inte har rätt att neka undantag från skatteplikt avseende en leverans inom unionen, som faktiskt har ägt rum, av det enda skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i rätt tid (C-146/05, Collée).

Målet C-184/05, Twoh International, avsåg ett s.k. avhämtningsköp, d.v.s. köparen ansvarade för transporten ut ur landet. Säljaren hade själv inte företett bevis för att visa att varorna faktiskt hade transporterats till destinationslandet och yrkade att skattemyndigheten i avgångslandet skulle inhämta information i destinationslandet att leverans skett inom unionen. EU-domstolen ansåg att skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån transporten av varorna avgick inte är skyldiga att inom ramen för en leverans inom unionen begära information från myndigheterna i den av tillhandahållaren utpekade destinationsmedlemsstaten.

Transport till annat EU-land

Undantaget från skatteplikt vid en unionsintern försäljning gäller under förutsättning att varan transporteras från Sverige till ett annat EU-land (3 kap. 30 a § första stycket ML). Det saknar betydelse vem som är ansvarig för transporten. Det kan således vara säljaren, köparen eller någon annan som utför transporten för antingen säljarens eller köparens räkning. Det innebär att undantaget är tillämpligt även i de fall en vara överlämnas i Sverige till köparen för transport ut ur landet. Vad gäller kravet enligt 3 kap. 30 a § ML att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land, se avsnitt 9.8.3.

Leverans eller direkt utförelse till ett tredjeland

En förutsättning för att export ska föreligga är att varan levereras eller transporteras till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML). Det ska således vara fråga om en faktisk fysisk transport ut ur EU. Vad gäller kravet enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML att det är en utländsk beskattningsbar person som hämtar varan, se avsnitt 9.8.4.

För att försäljningen ska anses som export i 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML eller att undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML ska bli tillämpligt måste således säljaren styrka att varan fysiskt transporterats ut ur landet.

9.8.2 Krav på dokumentation av transporten

För att dokumentationen ska göra sannolikt att en EU-leverans eller export har skett ska dokumentationen innehålla uppgifter som visar att varan transporterats till ett annat EU-land respektive ut ur EU. En bedömning av dokumentationen ska ske i varje enskilt fall utifrån vad som rimligen kan krävas av säljaren i normala affärsförhållanden. Vid bedömningen kan, utöver fakturan, uppgifter som är av vikt vara t.ex. detaljerade uppgifter om vilka varor som avses, värdet på varorna som transporterats, leveransadressen, uppgifter om transportsätt (när, var och hur) och färdväg. Även andra uppgifter kan ha betydelse. Den omständigheten att köparen deklarerat förvärvet i destinationslandet kan utgöra ett kompletterande bevis för att visa att varorna faktiskt transporterats ut ur landet, men utgör inget sådant avgörande bevis som krävs för att omsättningen ska undantas från skatteplikt (se C-409/04, Teleos, punkt 72).

Transport av säljaren eller fristående transportör

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitan av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till ett annat land, bör det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet är uppfyllt eller ej. Skatteverket anser att säljaren gjort det sannolikt att transport ut ur landet skett om säljaren erhåller dokumentation, utställd av annan än köparen eller säljaren, som innehåller uppgifter som gör det sannolikt att transport skett. Därmed är förutsättningarna för att undanta tillhandahållandet från mervärdesskatt uppfyllda. Detta gäller även om det i efterhand visar sig att varan inte lämnat landet, förutsatt att säljaren varit i god tro. Säljaren har inte varit i god tro om det finns motstridiga uppgifter som påverkar tillförlitligheten av dokumentationen som säljaren borde ha upptäckt (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111). Se avsnitt 9.8.4 angående god tro.

Om transporten sker av en fristående transportör kan en fraktsedel från transportören tillsammans med fakturan utgöra tillräcklig dokumentation. Vid export när säljaren själv transporterar varorna kan exempelvis fakturan i kombination med exportföljedokumentet (EAD) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat unionens tullområde eller i kombination med införselhandlingen från det land dit varan förts utgöra tillräcklig dokumentation.

Transport av köparen

Om köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) ska säljaren ombesörja att han får

sådan dokumentation av köparen som utgör tillräckligt underlag som visar att transport ut ur landet skett. Om säljaren inte har sådan dokumentation kan han inte anses ha gjort tillräckligt för att undanta tillhandahållandet från mervärdesskatt.

Om säljaren är tveksam till om köparen kommer att föra ut varorna från Sverige/EU, bör mervärdesskatt debiteras i samband med att köparen hämtar varan. Möjlighet finns sedan när säljaren erhållit tillräcklig dokumentation att kreditera kunden mervärdesskatten och redovisa försäljningen som en EU-leverans eller export.

Exempel på handlingar vid transport av köparen

Exempel på handlingar som utgör tillräcklig dokumentation är transporthandlingar från fristående speditör anlitad av köparen, ovan nämnda stämplade exportföljedokument (EAD) eller tullhandlingar som visar att köparen fört in varan i ett land utanför EU. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en gränsöverskridande transport.

Intyg

Av ett intyg kan framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Enbart ett sådant intyg utställt av köparen, i kombination med fakturan, utgör normalt inte tillräckligt underlag för att tillhandahållandet ska kunna undantas från mervärdesskatt. En bedömning måste dock alltid göras i det enskilda fallet och med hänsyn till övriga omständigheter i samband med en transaktion.

Kammarrätten har ansett att intyg som saknar uppgift om när transport ut ur Sverige ska ske, vilken färdväg och vilka transportmedel som ska användas inte är tillräckligt för att göra sannolikt att transport ut ur Sverige föreligger (KRNG 2009-12-21, mål nr 5237-07).

Om köparen utfärdat ett intyg bör detta i efterhand kompletteras av köparen med handling som styrker att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet i enlighet med vad intyget anger. Exempel på kompletterande handlingar som höjer bevisvärdet på intyget kan vara kopia på olika biljetter, kvitton som använts vid transporten eller handlingar som visar att varan anlant till leveransadressen.

Om en säljare som är i god tro har intyg och kompletterande handlingar samt gjort vad som i övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet ska transaktionen undantas från mervärdes-

skatt. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller denna bedömning även om det i efterhand konstateras omständigheter som innebär att intyget inte överensstämmer med verkligheten, t.ex. att varan inte transporterats i enlighet med intyget (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Bearbetade varor

Som framgår i avsnitten 9.3.2 och 9.7.2 kan kravet att en gränsöverskridande transport har skett även vara uppfyllt då en vara bearbetas innan den transporteras ut ur landet/EU. I kravet på att säljaren ska kunna styrka att varan lämnat landet/EU ingår i sådant fall även att det måste vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som efter omarbetning lämnar landet/EU. Ett sätt för säljaren att visa att de sålda varorna ingår i de bearbetade varor som lämnar landet/EU kan vara t.ex. ett kontrakt avseende bearbetningen i kombination med en teknisk beskrivning av produkten där den ursprungliga varan går att identifiera. Utöver sådana bearbetade varor som transporteras ut ur landet/EU kan det förekomma att en köpare i sin verksamhet lagerhåller, och även säljer varor från lagret, i Sverige (eller i ett annat EU-land om det är fråga om export). I sådant fall måste mycket höga krav ställas på den bevisning som säljaren måste prestera för att styrka den gränsöverskridande transporten och identiteten av den sålda varan. Detta gäller i synnerhet i de fall då varorna efter bearbetning ändrat karaktär. Se avsnitt 9.8.4 angående god tro.

9.8.3 Övriga krav på dokumentation

Vid EU-leverans

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel är, förutom att en gränsöverskridande transport har skett, en förutsättning för undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Enligt 11 kap. 8 § 4 ML ska köparens VAT-nummer anges i fakturan.

**Köparens
VAT-nummer**

Det är viktigt att känna till om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk mervärdesskatt. Säljaren kan hos Skatteverket kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Säljaren bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. Kontroll kan även ske via Skatteverkets webbplats (skatteverket.se). En utskrift av svaret bör i sådant fall bevaras. Se även artikel 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Se dessutom avsnitt 9.3.2 vad gäller kravet på VAT-nummer och EU-domstolens dom i C-587/10, VSTR.

Identitet mellan köpare och VAT-nummer

EU-domstolen har ansett att unionsrätten inte hindrar medlemsstaterna att, i syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande, fastställa vissa krav för att undantaget för unionsinterna försäljningar ska få tillämpas. Förutsättningarna i det aktuella fallet var att företagaren R hade transporterat sålda bilar till ett annat EU-land men medvetet dolt de verkliga köparnas identitet genom att ha lämnat materiellt oriktiga uppgifter i fakturor och deklARATIONER till den lokala skattemyndigheten som bevis. I handlingarna hade R uppgett namn och VAT-nummer som inte stämde med de verkliga köparna. I en sådan situation där det visserligen skett en unionsintern leverans men där säljaren dolt den egentliga köparens identitet, för att köparen ska kunna undgå att betala mervärdesskatt, har den medlemsstat varifrån den unionsinterna leveransen skett enligt EU-domstolen rätt att neka tillämpning av undantaget från skatteplikt för en sådan transaktion (C-285/09, R).

Det innebär att det inte är tillräckligt att det VAT-nr som åberopas är giltigt. Det ska också föreligga identitet mellan köparen och innehavaren av det åberopade VAT-numret. En säljare måste därmed på lämpligt sätt säkerställa att det verkligen är fråga om den aktuella köparens VAT-nummer samt inneha dokumentation som visar på vilket sätt detta kontrollerats. Skatteverket har närmare redogjort för på vilket sätt en säljare bör kontrollera att fråga är om köparens VAT-nummer samt vilken dokumentation som bör finnas hos säljaren för att styrka detta (Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111).

Om säljaren gjort dessa kontroller av VAT-numret samt vad som övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet och samtidigt är i god tro ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Det gäller även om det i efterhand visar sig att t.ex. köparen inte varit registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land.

Retroaktiv avregistrering

EU-domstolen har ansett att undantaget för en unionsintern leverans inte kan nekas en säljare bara av det enda skälet att skattemyndigheterna i en annan medlemsstat efter leveransen strukit förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt retroaktivt från ett datum före leveransen. Domstolen konstaterar att det i artikel 138.1 bland de materiella villkoren inte omnämns något om skyldigheten att inneha ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Även om ett sådant nummer ger en upplysning om den beskattningsbara personens status så rör det sig enligt domstolen om ett formellt krav som inte kan påverka rätten till undantag om de materiella villkoren för en

undantagen unionsinternförsäljning är uppfyllda. Då det åligger den nationella myndigheten att kontrollera den beskattningsbara personens egenskaper innan tilldelning av ett registreringsnummer kan en felaktighet i detta register inte få till följd att en aktör som utgått från uppgiften nekats undantag som denne skulle haft rätt till. Det skulle gå utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten och strida mot proportionalitetsprincipen (C-273/11, Mecsek-Gabona).

Vad gäller förutsättningarna för att anses vara i god tro, se avsnitt 9.8.4.

Vid export

Förutom att ha dokumentation som styrker en transport av varan ut ur EU måste en säljare vid avhämtningsköp även ha dokumentation som visar att köparen är en utländsk beskattningsbar person (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML).

Fartyg i utrikes trafik

Dokumentation för att styrka att ett fartyg går i utrikes trafik, se avsnitt 9.7.3.

Försäljning till besökare från ett tredjeland (tax-free)

Dokumentation för att styrka att förutsättningarna för export är uppfyllda vid försäljning till besökare från ett tredjeland när transporten ut ur EU sker i deras personliga bagage behandlas närmare i avsnitt 9.7.6.

9.8.4 God tro vid försäljning av varor till annat land

God tro vid EU-leverans

EU-domstolen har bedömt betydelsen av god tro vid leverans av varor där köparen skulle stå för transporten till det andra EU-landet. EU-domstolen uttalade att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för tillämpningen av undantaget från skatteplikt för leverans inom unionen. Dock ska bl.a. rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna beaktas. EU-domstolen anser att en säljare som har agerat i god tro och som företett handlingar för bevisning vilka godtagits i ett inledande skede för att styrka hans rätt att undanta leveransen från skatteplikt, inte kan åläggas att vid senare tidpunkt betala mervärdesskatt. Detta gäller även om det visar sig att denna bevisning var falsk, under förutsättning att säljaren inte har deltagit i detta skatteundandragande. Säljaren ska därvid ha vidtagit alla erforderliga åtgärder som står i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom unionen han genomfört inte lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande (C-409/04, Teleos).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML inte

tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse (RÅ 2004 ref. 26).

Skatteverket gör bedömningen att begreppet god tro ska tolkas i enlighet med unionsrätten. Skatteverket anser därför att det som EU-domstolen framför i C-409/04, Teleos, innebär att Högsta förvaltningsdomstolens dom ovan inte längre ska tillämpas vad gäller den delen som behandlar god tro (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

God tro vid export

EU-domstolen har med ett liknande resonemang som det som fördes i C-409/04, Teleos (se ovan), ansett att god tro även har betydelse för bedömningen vid export. I det aktuella fallet framkom, i efterhand, att de handlingar säljaren erhållit från köparen för att styrka exporten var förfalskade, och att de faktiska omständigheterna för export inte var uppfyllda. EU-domstolen ansåg att under sådana förutsättningar kunde inte en säljare åläggas att betala mervärdesskatt i efterhand om han var i god tro, och vidtagit varje rimlig åtgärd som stått i hans makt för att försäkra sig om att han inte var inblandad i ett skatteundandragande (C-271/06, Netto Supermarkt).

Skatteverket anser att samma tolkning vad gäller god tro vid unionsintern leverans ska göras vid export (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Skatteverkets bedömning av god tro

Skatteverket gör bedömningen att när säljaren genom dokumentation har gjort sannolikt att transporten till ett annat land har skett kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand om säljaren är i god tro.

För att en säljare ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Vidare ska säljaren ha gjort vad som rimligen kan krävas utifrån normala affärsförhållanden för att försäkra sig om att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet. En säljare kan aldrig anses vara i god tro i fråga om omständigheter som denne själv kunnat påverka (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).