

Innehåll

39	Utländska beskattningsbara personer.....	1
39.1	Inledning	1
39.2	Begreppet etablerad m.m.	2
39.2.1	Säte.....	2
39.2.2	Fast etableringsställe	3
39.2.3	Bosatt eller stadigvarande vistas	8
39.2.4	Bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras.....	9
39.3	Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet.....	11
39.4	Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag.....	11
39.5	Registrering till mervärdesskatt samt identifiering enligt särskild beskattningsordning.....	12
39.5.1	Registrering till mervärdesskatt	12
39.5.2	Särskild beskattningsordning – elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EU.....	13
39.6	Återbetalning av mervärdesskatt	14

39 Utländska beskattningsbara personer

39.1 Inledning

Innebörden av begreppen utländsk beskattningsbar person, säte och fast etableringsställe är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML och vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet. Slutligen är det av viss betydelse för på vilket sätt återbetalning av ingående skatt ska ske till en företagare från ett annat land.

I detta avsnitt används begreppet utländsk beskattningsbar person enligt den definition begreppet har i ML. I övrigt används benämningen företagare från ett annat land.

Definition

En utländsk beskattningsbar person kan vara antingen en fysisk eller juridisk person. Med begreppet utländsk beskattningsbar person avses en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML).

Företagarens nationalitet eller medborgarskap saknar betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk beskattningsbar person enligt ML. Det avgörande är i stället om företagaren har sätet eller ett fast etableringsställe här i landet eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Ett bolag som har säte i Sverige och ägs av en utländsk beskattningsbar person behandlas när det gäller mervärdesskatt på samma sätt som andra företag med säte i Sverige och berörs inte i detta avsnitt.

Skattskyldig

Vid bedömning av vem som är skattskyldig har begreppet utländsk beskattningsbar person en vidare definition än den som framgår av 1 kap. 15 § ML. Detta innebär att omvänd skattskyldighet kan vara tillämpligt även om den utländske säljaren har ett fast etableringsställe i Sverige (1 kap. 2 § fjärde

2 Utländska beskattningsbara personer, Avsnitt 39

stycket ML). Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Utländsk beskattningsbar person vid bedömningen av vem som är skattskyldig.

I vissa fall kan en utländsk beskattningsbar person vara skyldig att registrera sig i Sverige. Registrering ska ske vid Skatteverkets utlandsenheter, se Handledning för skatteförfarande 2012, avsnitt 7.

39.2 Begreppet etablerad m.m.

Begreppet etablerad är ett samlingsnamn för säte, fast etableringsställe, bosättning eller stadigvarande vistelse, d.v.s. de olika slags anknytningar till ett visst land som avgör bedömning av beskattningsland.

Vad som avses med begreppen säte, fast etableringsställe, bosatt och stadigvarande vistas framgår av rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 (artikel 10–13) och har tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar, se avsnitten 39.2.1, 39.2.2 och 39.2.3.

De olika begrepp som ”etablerad” är ett samlingsnamn för ska särskiljas från liknande begrepp som används i inkomstskattesammanhang.

Det är framför allt två olika frågor som aktualiseras vid tillämpningen av begreppet etablerad. För det första om det finns en etablering över huvud taget. För det andra, i det fall den som säljer eller förvärvar en tjänst har flera etableringar, ska bedömning ske av vilken av dessa som ska anses ha omsatt eller förvärvat tjänsten (prop. 2009/10:15 s. 82).

Beskattningsland

Vid avgörande av beskattningsland omfattas de flesta tjänster av huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML. Av dessa huvudregler framgår att en av förutsättningarna för att en tjänst ska anses omsatt inom landet är att den som köper eller säljer tjänster har en etablering här i landet och att tjänsten tillhandahålls från eller till denna etablering. Det innebär att begreppet etablerad har en avgörande betydelse vid bedömning av beskattningsland. Bestämmelserna om beskattningsland för tjänster redogörs för utförligare i avsnitt 10.

39.2.1 Säte

Vid beskattning av tjänster är sätet för ett företags ekonomiska verksamhet den primära anknytningspunkten vid tillämpning av beskattningslandsreglerna. Detta framgår av formuleringen

av artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 5–6 §§ ML (prop. 2009/10:15 s. 82).

**Enligt rådets
genomförande-
förordning**

I artikel 10 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 framgår att ett företag ska anses ha sätet för sin ekonomiska verksamhet på den plats företagets centrala administrativa funktioner utförs. Vid fastställande av platsen för sätet ska hänsyn tas till,

- platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas,
- platsen för företagets stadgeenliga säte, samt
- platsen där ledningen sammanträder.

Om dessa kriterier inte gör det möjligt att med säkerhet fastställa sätet för ett företags ekonomiska verksamhet ska platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas ha företräde.

Enbart en postadress kan inte anses vara den plats där ett företag har sätet för sin ekonomiska verksamhet.

EU-domstolen har gjort samma bedömning av var ett företag ska anses ha sitt säte. För att avgöra var sätet är beläget anger EU-domstolen samma kriterier som framgår av artikel 10 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 (se C-73/06, Planzer Luxembourg).

**Enligt
Bolagsverket**

Ett företags registrering hos Bolagsverket bör anses vara en presumtion för att sätet är placerat i Sverige. Andra sakförhållanden kan dock leda till ett annat resultat i det enskilda fallet (prop. 2009/10:15 s. 82).

39.2.2 Fast etableringsställe

Ett företag har sin huvudsakliga etablering där bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Därutöver kan företaget ha etableringar som utgör fasta etableringsställen.

**Enligt rådets
genomförande-
förordning**

Med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe, än sätet för den ekonomiska verksamheten, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla eller ta emot och använda tjänster som de tillhandahåller eller tillhandahålls. Innehavet av ett registreringsnummer för mervärdesskatt är inte i sig tillräckligt för att en

4 Utländska beskattningsbara personer, Avsnitt 39

Enligt EU-domstolen

beskattningsbar person ska anses ha ett fast etableringsställe (artikel 11 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

EU-domstolen har uttalat att det endast kan komma i fråga att anknyta tillhandahållandet av tjänster till en annan plats än den där rörelsen är etablerad om denna plats genom ständig samverkan mellan de personella och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster uppfyller vissa minimikrav i fråga om stabilitet (168/84, Berkholz, punkt 18).

Vidare har EU-domstolen meddelat att för att ett företag ska kunna anses tillhandahålla tjänster från ett annat etableringsställe än sätet gäller att detta etableringsställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna (C-190/95, ARO Lease, punkterna 16–21).

EU-domstolen har även konstaterat att ett dotterbolag i ett medlemsland, vars verksamhet består i att endast biträda moderbolaget, innebär ett fast etableringsställe för moderbolaget i det medlemsland där dotterbolaget är etablerat. Förutsättningarna i målet var speciella och påverkade dess utgång. Målet handlade om resetjänster, vilka beskattas enligt särskilda regler. Den medlemsstat där moderbolaget var etablerad beskattade inte resetjänster. Med beaktande av dessa förutsättningar var det först viktigt att kontrollera om dotterbolaget hade en oberoende ställning till moderbolaget. Genom moderbolagets ägande och genom avtal ålagda skyldigheter till dotterbolaget ansågs dotterbolaget inte vara i oberoende ställning. Därefter kontrollerade och konstaterade domstolen att dotterbolaget förfogade över sådana personella och tekniska resurser som utmärker ett fast etableringsställe, d.v.s. de var tillräckligt stadigvarande. Detta innebär att moderbolaget hade fast etableringsställe genom dotterbolagets verksamhet (C-260/95, DFDS, punkterna 26–29).

EU-domstolen har angett att en transportverksamhet åtminstone ska ha ett kontor där avtal kan upprättas och dagliga beslut kan fattas samt en uppställningsplats för fordon för att fast etableringsställe ska föreligga. Den omständigheten att fordonen är registrerade i en medlemsstat innebär däremot inte att det föreligger ett fast etableringsställe i denna medlemsstat (C-73/06, Planzer Luxembourg).

Fast etableringsställe i Sverige

Kammarrätten har mot bakgrund av EU-domstolens praxis ansett att ett tyskt företags tillhandahållande av informations-tjänster (musiktopplistor) till kunder i Sverige har skett från ett fast etableringsställe i Sverige. Personal i Sverige utförde uppsökande verksamhet samt tog emot beställning. Genomförande av avtalen skedde från Sverige och Irland. Produktionen av listorna gjordes genom en dator i Sverige medan leverans och fakturering skedde från Irland (KRNS 2003-12-15, mål nr 957-2002).

Inkomstskattemässigt finns en definition av fast driftställe som innebär att verksamheten bl.a. ska bedrivas helt eller delvis från driftstället. Att verksamheten t.ex. måste bedrivas helt eller delvis från ett etableringsställe framgår inte av rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 eller EU-domstolens olika domar rörande fast etableringsställe. Begreppet fast etableringsställe är ett unionsrättsligt begrepp och är således inte detsamma som begreppet fast driftställe (prop. 2009/10:15 s. 81 f.).

Med fast etableringsställe avses därmed en etablering som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser. Etableringsstället ska dessutom vara så självständigt att det har potential att kunna tillhandahålla eller konsumera varor eller tjänster

Det krävs således inte att det fasta etableringsstället faktiskt omsätter eller konsumerar varor eller tjänster utan det avgörande är om det har en potential att göra detta (prop. 2009/10:15 s. 83).

Skatteverket har med anledning av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 i förtydligande syfte redogjort för sin bedömning av begreppet fast etableringsställe (Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171031-11/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att tre förutsättningar krävs för att ett fast etableringsställe ska föreligga.

- Det ska finnas en etablering som drivs av människor, d.v.s. personella resurser.
- Det ska finnas tekniska resurser, såsom t.ex. lokal eller maskiner, som kan hänföras till etableringsstället.

6 Utländska beskattningsbara personer, Avsnitt 39

- Etableringsstället ska vara så pass stadigvarande att etableringsstället har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor eller tjänster.

Vid en bedömning i det enskilda fallet ska samtliga dessa tre kriterier vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga.

När det är klarlagt att det finns ett fast etableringsställe här i landet ska en separat bedömning göras om de enskilda tjänsterna eller varorna som bolaget omsätter eller förvärvar är att hänföra till etableringen här i landet eller till en etablering utomlands.

Personella resurser

När det är fråga om det första kriteriet, personella resurser, är det vanligaste förhållandet att det finns anställd personal här i landet som direkt kan knytas till ett etableringsställe. Det ska således finnas personal som t.ex. kan hjälpa kunder eller hålla kontakt med leverantörer här i landet. Däremot finns inget krav på att personalen måste utföra samtliga sysslor för att det ska vara fråga om ett fast etableringsställe utan vissa sysslor kan bedrivas från sätet i ett annat land. Det avgörande är att de personer som kan hänföras till etableringsstället faktiskt finns i Sverige oavsett att en viss del av kontakterna av affärsmässiga skäl endast hålls med sätet. Det finns inget krav på att det ska vara fråga om flera personer för att kravet om personella resurser ska vara uppfyllt utan det kan räcka med en person. Det finns heller inget krav på att den berörda personen ska ha visst ansvar för de olika varor eller tjänster som tillhandahålls till eller från etableringsstället utan den berörda personen kan t.ex. vara en säljare utan särskilt ansvar i förhållande till etableringsstället.

Vidare så krävs det inte att det måste vara fråga om en anställd person för att kriteriet rörande personella resurser ska vara uppfyllt. Det kan t.ex. även vara fråga om inhyrd personal om den inhyrda personalen naturligt kan ses som knuten till etableringsstället. Så kan vara fallet om det är fråga om en inhyrd person under så pass lång tid att personen naturligt kan förknippas med etableringsstället.

Förutsättningen rörande personella resurser kan även vara uppfyllt om ett närstående bolag med egen personal befinner sig i en beroendeställning gentemot det närstående utländska bolaget. En sådan beroendeställning föreligger när det närstående bolaget här i landet genom avtal endast biträder det utländska moderbolaget. En bedömning måste göras av de ekonomiska och affärsmässiga realiteterna i varje enskilt fall.

Tekniska resurser

Vad beträffar det andra kriteriet, d.v.s. att tekniska resurser finns, så är det vanligaste exemplet på sådan resurs att etableringsstället har en lokal här i landet. Förutsättningen rörande tekniska resurser kan även anses uppfylld om olika maskiner finns här i landet. Det kan vara fråga om antingen större maskiner såsom en hel bilpark eller mindre maskiner såsom spelautomater. Även en egen server i kombination med visst lokalutrymme där servern finns medför att kriteriet teknisk resurs kan vara uppfyllt. När ett företag har en egen server bör företaget även ha tillgång till visst lokalutrymme för förvaring av servern. Dock kan inte enbart tillgång till olika administrativa datasystem, utan tillgång till egen server, anses vara tillräckligt för att förutsättningen rörande tekniska resurser ska anses uppfylld. Ett etableringsställe som enbart innehar en boxadress eller en brevlåda kan inte anses ha tillräckliga tekniska resurser här i landet.

Stadigvarande

Det tredje kriteriet, d.v.s. att etableringsstället ska vara tillräckligt stadigvarande, innebär inte enligt Skatteverkets bedömning att det finns något speciellt tidskrav som måste vara uppfyllt för att etableringsstället ska anses vara tillräckligt stadigvarande. Avgörande för kriteriet är i stället om etableringsstället självständigt har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor eller tjänster. Ett etableringsställe är tillräckligt stadigvarande när detta etableringsställe har en adress här i landet som dess leverantörer eller kunder kan vända sig till. Denna adress kan t.ex. utgöras av

- etableringsställets lokal eller andra tekniska resurser här i landet,
- platsen där företagets personella resurser finns här i landet under förutsättning att detta inte endast är fråga om tillfälliga adresser, eller
- det närstående bolagets adress när det närstående bolaget har en sådan beroendeställning att ett etableringsställe för företaget kan anses föreligga.

När det är fråga om att förvärva och konsumera varor eller tjänster får ett etableringsställe anses vara tillräckligt stadigvarande när etableringsstället här i landet har en adress som ett säljande företag kan skicka en faktura till. Exempel på en adress som en faktura skulle kunna skickas till kan vara företagets lokal eller en anställds adress i Sverige. Det finns inget krav på att

fakturan måste skickas till det svenska etableringsstället utan fakturan kan i stället skickas till sätet i ett annat land.

Ett exempel på när ett etableringsställe inte är tillräckligt stadigvarande kan vara när en anställd vid sätet skickas till Sverige för att utföra ett visst jobb här i landet under en viss tid utan att någon egentlig fast adress finns här i landet. En hotelladress kan normalt inte anses vara tillräckligt stadigvarande. Vidare kan ett företag som visserligen har rörliga tekniska och personella resurser här i landet (t.ex. lastbilar med förare) men ingen stadigvarande plats inte anses tillräckligt stadigvarande även om det finns en boxadress eller brevlåda knuten till det utländska företaget.

Ytterligare ett exempel på en etablering som inte är tillräckligt stadigvarande är en etablering som är av sådan förberedande eller biträdande art att den endast tillfälligt finns till för att kunna fullgöra personalrekrytering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget (C-73/06, Planzer Luxembourg).

Ett exempel på när fast etableringsställe normalt får antas föreligga är när ett företag tillhandahåller lagringstjänster. Med hänsyn till tjänstens karaktär får det normalt antas att kriteriet tekniska resurser är uppfyllt, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. Dessutom krävs i normalfallet att lagret handhas av personal samt att lagret har en adress så det sammantaget är tillräckligt stadigvarande för att självständigt kunna tillhandahålla eller konsumera varor eller tjänster.

39.2.3 Bosatt eller stadigvarande vistas

Begreppen bosatt och stadigvarande vistas avser fysiska personer.

För att fastställa var etableringen finns ska begreppen bosatt eller stadigvarande vistas endast beaktas när det saknas uppgift om sätet eller fast etableringsställe. Detta innebär att när sätet är ett faktiskt och verkligt säte i annat land, saknar det betydelse att den skattskyldige är bosatt här i landet (C-421/10, Stoppelkamp).

Bosatt

Begreppet bosatt avser den adress där en fysisk person är, i svenska termer, folkbokförd, d.v.s. den adress som uppges i det aktuella landets nationella register för registrering av befolkningen. Det gäller oavsett om personen är en beskattningsbar person eller inte (artikel 12 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

**Stadigvarande
vistelse**

Adressen sammanfaller i normalfallet med var personen också faktiskt vistas (prop. 2009/10:15 s. 83).

Begreppet stadigvarande vistas avser den ort där den fysiska personen, oberoende av om han är beskattningsbar person eller inte, vanligtvis vistas till följd av personliga eller yrkesmässiga förbindelser. Om de yrkesmässiga förbindelserna finns i ett annat land än de personliga förbindelserna, eller när det inte finns några yrkesmässiga förbindelser, ska orten för stadigvarande vistelse bestämmas av personliga förbindelser som visar en nära anknytning mellan den fysiska personen och den plats där han vistas (artikel 13 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Vid avgörandet av om sådana förbindelser finns ska alla relevanta faktorer beaktas. Bedömningen ska baseras på om personen faktiskt vistas på orten tillsammans med familjemedlemmar, tillgängligheten av bostad där, var dennes barn faktiskt går i skolan, var denne arbetar, var dennes egendom finns och det slags administrativa kontakter personen har med myndigheterna. Om dessa faktorer ger personens vistelse på orten ett tillräckligt mått av stabilitet genom den kontinuitet som uppstår genom livsföring och utvecklandet av normala sociala och yrkesmässiga förhållanden, ska denne anses stadigvarande vistas där (prop. 2009/10:15 s. 83 f.).

Syftet med reglerna avseende beskattningsland för tjänster är att beskattningen ska ske där konsumtionen av en tjänst faktiskt sker. Med hänsyn till syftet kan det inte uteslutas att en person i vissa fall kan anses vistas stadigvarande på ytterligare en ort i ett annat land. Exempelvis kan en person anses ha en stadigvarande vistelse där denne har ett fritidshus. Detta förutsätter dock att banden med denna andra ort till sin natur är tillräckligt nära och permanenta. För att beskattning ska ske i det andra landet krävs att konsumtionen av tjänsten också faktiskt kan hänföras dit (prop. 2009/10:15 s. 84).

39.2.4 Bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras

Som huvudprincip hänförs en tjänst som ett företag tillhandahåller eller förvärvar till den plats där företaget har sitt säte. Avsteg från denna princip kan endast ske om tillhandahållandet eller förvärvet kan hänföras till ett fast etableringsställe i ett annat land.

När det är klarlagt att det finns ett fast etableringsställe här i landet ska en separat bedömning göras om de enskilda tjänsterna eller varorna som bolaget tillhandahåller eller förvärvar är att hänföra till det fasta etableringsstället här i landet eller till något etableringsställe i utlandet. Om t.ex. en förvärvare av en tjänst som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML har ett fast etableringsställe i Sverige och ett fast etableringsställe i ett annat land och tjänsten tillhandahålls det sistnämnda etableringsstället är tjänsten omsatt utomlands.

Vid bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras ska hänsyn tas till de huvudsakliga momenten för tillhandahållandet av den specifika tjänsten eller varan. Vid t.ex. tillhandahållande av billeasing utgörs de huvudsakliga momenten i tillhandahållandet av tjänsten av förhandlingen, upprättandet, undertecknandet och administrationen av avtalen och leveransen till kunderna av de bilar som avtalats. När det gäller andra tjänster ska en enskild bedömning göras av de huvudsakliga momenten för just den tjänsten i likhet med vad som gäller för exemplet rörande billeasing (C-190/95, ARO Lease, punkt 18).

I samband med omsättning eller förvärv av varor och tjänster bör avgörande vara det etableringsställe som agerar såsom den faktiska säljaren eller den kund som faktiskt konsumerar varan eller tjänsten. Vanligtvis ska denna bedömning utgå från rådande affärsförhållande och dokumentation såsom t.ex. avtal, faktura och betalningsvillkor. Detta gäller under förutsättning att dokumentationen återspeglar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena, d.v.s. det verkliga avtalet mellan parterna. Med detta avses att hänsyn ska tas till vilket etableringsställe som t.ex. förhandlar och tecknar avtalet och inte enbart vilket etableringsställe som ställer ut eller tar emot fakturan (prop. 2009/10:15 s. 85 f. och Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171031-11/111). Se vidare avsnitt 10.4.2.2.

Kammarrätten har ansett att ett danskt bolag som hade ett kontor i Sverige med ett antal telefonförsäljare där det även fanns utrustning i form av datorer, kopiatorer m.m. hade ett fast etableringsställe i Sverige. Med hänsyn till att merparten av de huvudsakliga momenten i reklamtjänsten utfördes av försäljare i Sverige ansågs de aktuella tjänsterna tillhandahållna från det fasta etableringsstället i Sverige (KRNS 2009-10-01, mål nr 2426-09).

39.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet

Omvänd skattskyldighet

En utländsk beskattningsbar persons omsättning här i landet kan medföra skattskyldighet även om denne inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet.

En utländsk beskattningsbar person är oftast inte skattskyldig för omsättning inom landet eftersom det vanligaste är att förvärvaren är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § ML).

Vid avgörandet av vem som är skattskyldig är begreppet utländsk beskattningsbar person vidare än definitionen som framgår av 1 kap. 15 § ML. Det innebär att omvänd skattskyldighet kan vara tillämpligt även om den utländske säljaren har ett fast etableringsställe i Sverige (1 kap. 2 § fjärde stycket ML).

För ytterligare information om omvänd skattskyldighet, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Omvänd skattskyldighet.

39.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag

Varor

Om en beskattningsbar person från ett annat land för över en vara från sitt säte till ett fast etableringsställe i Sverige utgör detta inte någon omsättning (2 kap. 1 § första stycket 1–2 ML). Äganderätten till varorna har inte övergått till en ”annan person”.

Vid överföring av vara till eller från en etablering i ett annat EU-land till Sverige gäller dock att överföringen i vissa fall är att jämställa med en omsättning och ett däremot svarande unionsinternt förvärv (2 kap. 1 § andra stycket ML och 2 a kap. 7 § ML).

Ett unionsinternt förvärv på grund av en utländsk beskattningsbar persons överföring av vara till Sverige undantas från skatteplikt om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger (3 kap. 30 d § första stycket ML). Se avsnitten 9.4.3 och 9.4.4.

En utländsk beskattningsbar person som för över en vara under sådana förutsättningar att förvärvet undantas från skatteplikt enligt ovan ska registreras till mervärdesskatt och lämna mervärdesskattedeklaration, trots att överföringen inte beskattas (7 kap. 1 § första stycket 5 SFL).

Vid överföringar av varor från områden utanför EU kan tull tas ut av tullmyndighet.

Tjänster

Tillhandahållande av tjänster mellan ett företags etableringar i olika länder är inte någon omsättning. Därmed saknar bestämmelserna om beskattningsland betydelse när det är fråga om transaktioner mellan ett bolags etableringar i olika medlemsländer (C-210/04, FCE Bank, punkt 38).

Ett svenskt fast etableringsställes förvärv av tjänster från det utländska huvudkontoret har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra förvärv av tjänster som medför skattskyldighet för den mervärdesskattegrupp i vilken etableringsstället ingick. Genom att bli medlem i mervärdesskattegruppen hade det fasta etableringsstället blivit en del av ny beskattningsbar person (SRN 2013-07-04, dnr 30-12/I). Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden. Samma fråga finns anhängiggjord hos EU-domstolen, C-7/13, Skandia.

39.5 Registrering till mervärdesskatt samt identifiering enligt särskild beskattningsordning

39.5.1 Registrering till mervärdesskatt

Skatteverket ska med vissa undantag registrera den som är skattskyldig enligt ML. En utländsk beskattningsbar persons omsättning här i landet, som är hänförlig till en ekonomisk verksamhet, medför skattskyldighet enligt ML. Detta gäller även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En utländsk beskattningsbar person som har en omsättning i Sverige kan bli skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i enlighet med 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL.

För vidare information om bestämmelserna kring registrering av utländska beskattningsbara personer, se Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 7.2.3.4.

Ombud

En utländsk beskattningsbar person som är skattskyldig enligt ML ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket (6 kap. 2 § SFL).

Kravet på ombud gäller dock inte företag från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden (6 kap. 3 § SFL).

För vidare information om bestämmelserna kring ombud för utländska beskattningsbara personer, se Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 6.2.

Importombud

En import undantas från beskattning när en utländsk beskattningsbar person importerar en vara till Sverige och importen efterföljs av en omsättning eller överföring av varorna till ett annat EU-land i enlighet med 3 kap. 30 a § ML. Importören ska ange sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige samt det registreringsnummer som importören eller köparen har i det andra EU-landet (3 kap. 30 § ML). Den utländske beskattningsbara personen ska i dessa fall registreras till mervärdesskatt i Sverige (7 kap. 1 § första stycket 4 SFL).

Samtliga importörer som gör en från skatteplikt undantagen import enligt 3 kap. 30 § ML måste registreras till mervärdesskatt i eget namn. De företag som behöver anlita ett ombud får göra det i enlighet med reglerna i 6 kap. 2–3 §§ SFL, d.v.s. ombud för utländska beskattningsbara personer (prop. 2010/11:14 s. 11 ff.). Se vidare avsnitt 44.

39.5.2 Särskild beskattningsordning – elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EU

För redovisning och betalning av mervärdesskatt finns en särskild ordning som får tillämpas av utländska beskattningsbara personer från länder utanför EU som till privatpersoner inom EU tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 18 § 12 ML (Lag [2011:1245] om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster).

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om den särskilda ordningen för elektroniska tjänster i artiklarna 357–369.

För beskrivning av bestämmelserna, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Regler för elektroniska tjänster från tredjeland.

39.6 Återbetalning av mervärdesskatt

I 10 kap. 1–3 §§ ML finns särskilda bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer. Förfarandet för sådan återbetalning regleras i 19 kap. ML.

För redogörelse för bestämmelser kring återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer samt förfarandet kring detta, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Utländska beskattningsbara personer.