

Innehåll

10	Beskattningsland – tjänster	1
10.1	Inledning.....	1
10.1.1	Bakgrund och syfte.....	2
10.1.2	ML:s uppbyggnad	2
10.1.3	Metodik.....	3
10.1.4	Försäljning till EU:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EU-länder respektive i länder utanför EU	5
10.1.5	Undantag från skatteplikt för vissa tjänster	7
10.2	Begreppet beskattningsbar person.....	7
10.2.1	Inledning	7
10.2.2	Beskattningsbar person i Sverige.....	8
10.2.3	Beskattningsbar person i ett annat land	9
10.2.4	Utvidgningen av begreppet beskattningsbar person.....	10
10.3	Begreppet etablerad m.m.	12
10.3.1	Säte.....	13
10.3.2	Fast etableringsställe	14
10.3.3	Bosatt eller stadigvarande vistas	14
10.4	Huvudregler	15
10.4.1	Inledning	15
10.4.2	Tjänster till en beskattningsbar person	15
10.4.2.1	Rekvisitet – i egenskap av.....	16
10.4.2.2	Rekvisitet – tillhandahålls till.....	18
10.4.3	Tjänster till annan än en beskattningsbar person.....	22
10.4.4	Exempel på tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna	23
10.5	Undantag från huvudreglerna	24
10.5.1	Inledning	24
10.5.2	Förmedlingstjänster	26
10.5.3	Fastighetstjänster	29
10.5.4	Transporttjänster	33
10.5.4.1	Inledning	33
10.5.4.2	Persontransporttjänster	34
10.5.4.3	Varutransporttjänster	35
10.5.5	Kulturella tjänster m.m.....	38
10.5.5.1	Tillträde till olika evenemang	39

10.5.5.2	Andra tjänster än tillträdet i samband med kulturella aktiviteter m.m.....	45
10.5.6	Lastning och lossning samt arbete på vara som är lös egendom.....	49
10.5.6.1	Inledning	49
10.5.6.2	Transportanknutna tjänster.....	49
10.5.6.3	Värdering av samt arbete på lös egendom	50
10.5.7	Restaurang- och cateringtjänster	52
10.5.8	Uthyrning av transportmedel.....	54
10.5.8.1	Korttidsuthyrning	54
10.5.8.2	Långtidsuthyrning av transportmedel	56
10.5.9	Diverse tjänster	57
10.5.9.1	Inledning	57
10.5.9.2	Telekommunikationstjänster	60
10.5.9.3	Elektroniska tjänster	62
10.5.9.4	Övriga tjänster	63
10.6	Omsättning utomlands i vissa fall i 5 kap. 19 § ML.....	64

10 Beskattningsland – tjänster

10.1 Inledning

Allmänt

En tjänst ska beskattas och anses omsatt på samma plats, d.v.s. omsättningsland och beskattningsland är samma plats. I detta avsnitt används genomgående begreppet beskattningsland.

En tjänst beskattas i Sverige endast om den är omsatt inom landet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). I vilka fall en omsättning görs inom landet anges i 5 kap. ML.

När Sverige är beskattningsland ska en bedömning av om svensk mervärdesskatt ska redovisas göras utifrån svenska regler. Det finns särskilda bestämmelser som undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning från skatteplikt (3 kap. 30 a tredje stycket, 30 e, 30 g, 31, 31 a och 32 §§ ML).

Om en tjänst är omsatt inom landet och inte omfattas av något undantag från skatteplikt, uppkommer frågan om vem som är skattskyldig, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Skattskyldighet.

Förskott vid ändrade regler

Ändrade regler avseende beskattningsland kan leda till att beskattningsland blir olika vid olika tidpunkter. Enligt Skatteverkets uppfattning ska frågan om beskattningsland avgöras utifrån förhållandena vid den tidpunkt då en tjänst tillhandahålls, d.v.s. vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (Skatteverket 2010-10-21, dnr 131 594230-10/111).

Det finns två olika huvudregler som avgör när en tjänst är omsatt inom landet. Kortfattat kan dessa beskrivas enligt följande. När tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person är huvudregeln att beskattning sker inom landet om köparen är etablerad här och tjänsten inte tillhandahållits ett fast etableringsställe i ett annat land. När tjänster tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är tjänsten omsatt inom landet om säljaren är etablerad här (5 kap. 5–6 §§ ML).

2 Beskattningsland – tjänster, Avsnitt 10

Under vissa omständigheter är dock dessa huvudregler inte tillämpliga. Beskattningsland bestäms då enligt vissa undantag (5 kap. 7–16 §§ ML).

Därtill kommer att tjänsten kan anses omsatt utomlands, trots att tjänsten anses omsatt inom landet enligt huvudreglerna eller något undantag (5 kap. 19 § ML).

10.1.1 Bakgrund och syfte

Bakgrund och syfte

Syftet med bestämmelserna om beskattningsland för tjänster i mervärdesskattedirektivet är framför allt att i större utsträckning uppnå beskattning i konsumtionslandet.

Huvudprincipen är att beskattning ska ske i det land där konsumtion faktiskt sker. Av administrativa och politiska skäl är det dock inte möjligt att generellt beskatta alla tillhandahållanden i det land där konsumtion faktiskt sker eftersom det kan vara svårt att faktiskt avgöra detta. För att uppnå syftet att beskattning ska ske där konsumtionen sker finns två huvudregler samt ett antal undantag. Den första huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person sker beskattning i det land där köparen är etablerad. För att uppnå syftet, bl.a. förenkla och minska den administrativa bördan, finns regler om obligatorisk omvänd skattskyldighet i dessa fall. Den andra huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en icke beskattningsbar person sker beskattning i det land säljaren är etablerad.

Under vissa omständigheter är dessa huvudregler inte tillämpliga utan vissa undantag ska i stället gälla. Undantagen syftar till att avspegla principen om att beskattning sker i det land där konsumtionen faktiskt sker, men får inte innebära en ökad administrativ börda.

10.1.2 ML:s uppbyggnad

Bestämmelserna om beskattningsland för tjänster i 5 kap. ML har en struktur som syftar till att i möjligaste mån följa mervärdesskattedirektivets struktur.

Bestämmelserna inleds med en samlingsparagraf som (förutom en särskild bestämmelse i tredje stycket) anger hur kapitlet är uppbyggt (5 kap. 1 § ML).

Av denna paragraf framgår att en omsättning är gjord utomlands om det inte framgår av någon annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord inom landet (5 kap. 1 § första stycket ML).

**Tjänster på fartyg
och luftfartyg i
utrikestrafik**

Vidare framgår att även om en omsättning anses gjord inom landet kan den enligt 19 § anses vara omsatt utomlands (5 kap. 1 § andra stycket ML).

Till sist framgår att en tjänst, t.ex. restaurang- och catering-tjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands. Denna regel är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om trafiken går inom EU eller utanför EU. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik (5 kap. 1 § tredje stycket ML).

Skatteverket anser att detta gäller oavsett om tillhandahållandet sker till rederiet (t.ex. underhållning ombord på fartyget) eller direkt till passagerare (t.ex. frisörtjänster). Avgörande är att tjänsten rent fysiskt har utförts ombord på fartyget eller luftfartyget (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Tillhandahållanden av tjänster som kan förekomma ombord på en turfiskebåt, t.ex. restaurangtjänster eller uthyrning av fiskeutrustning, omfattas inte av 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt Skatteverkets bedömning går en turfiskebåt inte i utrikes trafik när den utgår från svensk hamn och efter fisketuren återvänder till samma hamn utan att anlöpa någon hamn i ett annat land. Bedömningen blir densamma även om båten vid delar av transporten befinner sig i ett annat land eller på internationellt vatten (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Bestämmelserna rörande beskattningsland för tjänster finns i 5 kap. 4–19 §§ ML. Begreppet beskattningsbar person utvidgas vid avgörande av beskattningsland i 4 § och de båda huvudreglerna återfinns i 5 § respektive 6 §. I 7–18 §§ anges de olika undantagen från huvudreglerna och slutligen i 19 § stadgas i vilka fall omsättning har skett utomlands.

Bestämmelserna i 5 kap. 4–18 §§ ML motsvaras av artiklarna 43–59 i mervärdesskattedirektivet.

10.1.3 Metodik

Vara eller tjänst?

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som tillhandahålls är en vara eller en tjänst. Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla (1 kap. 6 § ML). Allt som inte är varor ska ses som tjänster. I normalfallet är det inte några problem att avgöra om tillhandahållandet är en vara eller en tjänst. Det kan dock uppstå situationer när det kan vara svårt att avgöra om tillhandahållandet ska ses som en vara eller en

4 Beskattningsland – tjänster, Avsnitt 10

tjänst. För närmare redogörelse om gränsdragningen mellan vara och tjänst, se avsnitt 9.1.3.

Metod för läsning

När det är klarlagt att det är en tjänst som tillhandahålls ska beskattningsland avgöras. Det gäller att ta reda på om köparen är beskattningsbar person eller inte. Det ska även avgöras vilken typ av tjänst som tillhandahålls eftersom beskattningsland för vissa tjänster avgörs enligt speciella undantag.

Om en viss typ av tjänst inte omfattas av något undantag gäller någon av huvudreglerna. Huvudreglerna gäller även i de fall en viss typ av tjänst som i sig omfattas av något av undantagen, men där undantaget inte blir tillämpligt på grund av att undantaget är inskränkt i sitt tillämpningsområde. I flera fall omfattas en tjänst av undantagets tillämpningsområde endast när den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person.

Om tjänsten enligt huvudreglerna inte är omsatt inom landet är den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

I det fall något av undantagen blir tillämpligt men tjänsten inte anses omsatt inom landet enligt undantagets förutsättningar är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Se vidare avsnitt 10.5.1.

Skattskyldighet

För det fall en viss specifik tjänst är omsatt inom landet enligt någon av bestämmelserna i 5 kap. ML och omsättningen, som skett i ekonomisk verksamhet, inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML uppkommer frågan vem som är skattskyldig för omsättningen – köparen eller säljaren. När det gäller frågor om skattskyldighet, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Skattskyldighet.

Periodisk sammanställning

Periodisk sammanställning ska lämnas även för tjänster. Sammanställningen ska ta upp tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML som förvärvats av en beskattningsbar person i ett annat EU-land när köparen är skattskyldig för förvärvet i det landet. En förutsättning är således att omsättningen är skattepliktig i det land där tjänsten är omsatt. Skatteverket anser att det är de faktiska bestämmelserna om skatteplikt i det aktuella EU-landet som är avgörande för bedömningen av redovisningsskyldigheten. Om säljaren saknar kunskap om de faktiska bestämmelserna kan säljaren förutsätta att EU-landet infört de undantag från skatteplikt som är obligatoriska enligt mervärdesskattedirektivet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111).

För vidare redogörelse för bestämmelserna kring periodisk sammanställning, se Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 35.

Enhetlig tolkning inom EU

Det är av stor vikt att bestämmelserna tolkas enhetligt inom EU. Mervärdesskattekommittén har därför tagit fram olika riktlinjer för tolkningen. Flera av de framtagna riktlinjerna har tagits in i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Denna förordning är direkt tillämplig i medlemsländerna och ska därmed inte genomföras i nationell lagstiftning.

10.1.4 Försäljning till EU:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EU-länder respektive i länder utanför EU

EU-institutioner och vissa EU-organ

Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av tjänster som tillhandahålls en köpare som är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning 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 (3 kap. 30 a § tredje stycket 1 a ML).

Andra internationella organisationer

Undantaget gäller även tjänster som tillhandahålls annan organisation, ombud vid, eller en person med tjänst eller uppdrag hos en sådan organisation (3 kap. 30 a § tredje stycket 1 b och 2 ML).

Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även Nato. Vilka som utgör EU:s institutioner och organ finns uppräknade i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EU-landet (3 kap. 30 a § femte stycket ML). När det avser någon av de organisationer som omfattas av 3 kap. 30 a § tredje stycket 1 a ML gäller undantaget endast i den omfattning det inte leder till snedvridning av konkurrens. Se även avsnitt 38.2.

6 Beskattningsland – tjänster, Avsnitt 10

Det bör särskilt observeras att detta undantag från skatteplikt endast gäller ovan uppräknade organisationer, institutioner eller organ som har ett stationerat kontor eller anläggning i ett annat EU-land.

Beskickningar

Omsättning av tjänster till andra mottagare, t.ex. beskickningar, undantas inte från skatteplikt vilket innebär att svensk mervärdesskatt ska tas ut i de fall tjänsterna är omsatta inom landet enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikesrepresentation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje EU-land. Kommissionen har motsvarande representanter i EU-ländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML.

Väpnade styrkor

Omsättning av tjänster till ett annat EU-land avsedda för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet för tjänsterna är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt (3 kap. 31 § ML). Skattefriheten medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

Omsättning av tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor som är stationerade på Cypern undantas under vissa förutsättningar också från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML).

Mervärdesskattedirektivet

Undantagen i 3 kap. 30 a § tredje till femte stycket, 31 § och 31 a § ML motsvaras av artikel 151.1 i mervärdesskattedirektivet.

Intyg

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 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 § MF). För köpare i Sverige som vill utnyttja motsvarande undantag i andra EU-länder utföras intyg enligt blankett SKV 5929, se bilaga 18. Se vidare avsnitt 38.

För att fastställa beskattningsland vid tillhandahållande av tjänster ska 5 kap. ML tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem.

10.1.5 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster

Azorerna, Madeira

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 142 i mervärdesskattedirektivet.

Posttransport- tjänster

Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML).

Tjänst i samband med import

Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då kostnaden för denna är en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EU-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet (3 kap. 32 § ML). Även om det avser ”det landets tillämpning” av artikel 86.1 b bör det kunna presumeras att det landets tillämpning och rätt har det innehåll som framgår av artikel 86.1 b (prop. 2010/11:28 s. 55). Exempel på bikostnader är frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 11.5.

10.2 Begreppet beskattningsbar person

10.2.1 Inledning

När beskattningsland för tjänster ska avgöras är det av stor vikt att fastställa om köparen är en beskattningsbar person eller inte. Köparens status ska fastställas på grundval av artiklarna 9–13 och 43 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats och oberoende av verksamhetens syfte och resultat (4 kap. 1 § första stycket ML). Begreppet beskattningsbar person har tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar (bl.a. C-32/03 I/S Fini H, C-77/01 EDM och 286/83 Rompelman).

Holdingsbolag

EU-domstolen har konstaterat att ett rent holdingsbolag inte är en beskattningsbar person (C-60/90 Polysar och C-155/94 Wellcome Trust).

För en utförligare redogörelse för begreppet beskattningsbar person, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.

Registrering till mervärdesskatt

När huvudregeln för beskattningsland avseende omsättning av tjänster till en beskattningsbar person är tillämplig är såväl köparen som säljaren skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt. Detta innebär att en beskattningsbar person som är etablerad inom landet och omsätter tjänster i ett annat EU-land, som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, ska vara registrerad till mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 7 SFL). Bestämmelsen motsvaras av artikel 214.1 e i mervärdesskattedirektivet. Detta innebär också att en beskattningsbar person som är etablerad inom landet och förvärvar tjänster som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, ska vara registrerad till mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 eller 4 SFL, jfr artikel 214.1 d i mervärdesskattedirektivet.

10.2.2 Beskattningsbar person i Sverige

Vid bedömning av beskattningsland avses med en beskattningsbar person en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet. I de flesta fall är en beskattningsbar person också en mervärdesskatteregistrerad person.

Mervärdesskattefri verksamhet

Det finns fysiska och juridiska personer som är beskattningsbara personer men som av olika anledningar inte är registrerade till mervärdesskatt. Begreppet beskattningsbar person innefattar dock alla som bedriver ekonomisk verksamhet oavsett om denna medför skattskyldighet eller inte. Det kan t.ex. vara fråga om ett företag som bedriver helt mervärdesskattefri verksamhet på grund av att verksamheten är undantagen från skatteplikt, t.ex. utbildning, sjukvård eller finansiella tjänster. Det kan även avse en beskattningsbar person som bedriver verksamhet som inte räknas som ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 8 § ML, d.v.s. allmännyttig ideell förening. Även den som bedriver sådan verksamhet är alltså en beskattningsbar person, se även avsnitt 10.2.4.

Skatteverket anser att en allmännyttig ideell förening som bedriver verksamhet som inte räknas som ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 8 § ML eller en beskattningsbar person som bedriver verksamhet som är undantagen från skatteplikt ska registreras till mervärdesskatt när de från en utländsk beskattningsbar person förvärvar tjänster som medför

skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket ML. Dessa kategorier av beskattningsbara personer ska dessutom vara registrerade till mervärdesskatt om de tillhandahåller sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML till en beskattningsbar person i ett annat EU-land och förvärvaren är skattskyldig för tjänsterna i det landet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111).

10.2.3 Beskattningsbar person i ett annat land

När beskattningsland för sådana tjänster som avses i huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska bedömas är det avgörande om förvärvaren är en beskattningsbar person.

Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning av vem som är beskattningsbar person i ett annat land (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111). Skatteverket anser att denna bedömning stämmer överens med artikel 18 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011.

Förvärvare inom EU

Även i andra EU-länder är en beskattningsbar person mervärdesskatteregistrerad i de flesta fall. Skatteverket anser att ett angivet registreringsnummer till mervärdesskatt i normalfallet är tillräckligt för att säljaren ska kunna utgå från att köparen är en beskattningsbar person.

Även om förvärvaren inte kan visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt kan förvärvaren vara beskattningsbar person. Så kan vara fallet t.ex. när förvärvaren ansökt om ett registreringsnummer till mervärdesskatt på grund av förvärv men ännu inte hunnit få ett av skattemyndigheten i det land där förvärvaren finns. I ett sådant fall ska förvärvaren behandlas som en beskattningsbar person om denne bedriver ekonomisk verksamhet. Det kan finnas fler orsaker till att förvärvaren inte är registrerad till mervärdesskatt, t.ex. att den beskattningsbara personen bedriver verksamhet som är undantagen från skatteplikt. Det kan även vara fråga om en beskattningsbar person som har en omsättning som understiger den nationella omsättningströskeln för skattskyldighet och som på grund av detta inte fått något registreringsnummer till mervärdesskatt för sin ekonomiska verksamhet. Detta påverkar dock inte bedömningen av om de är en beskattningsbar person eller inte vid avgörande av beskattningsland.

Förvärvare från land utanför EU

Vid bedömningen av om det är fråga om en beskattningsbar person från ett land utanför EU gäller samma principer som för en beskattningsbar person i Sverige. Det ska enligt Skatte-

verkets bedömning vara fråga om en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet utanför EU. Säljaren ska visa att förvärvaren är en beskattningsbar person och att denne är etablerad utanför EU. Detta kan ske t.ex. genom att den beskattningsbara personen åberopar en mervärdesskatte- eller annan företagsregistreringshandling från myndighet i det land där han är etablerad. Även en utskrift från Internet, t.ex. från köparen webbplats, kan utgöra underlag för att visa att förvärvaren är en beskattningsbar person som är etablerad utanför EU. Ytterligare exempel på underlag kan vara ett sådant intyg från skattemyndigheten i köparens land som används i samband med återbetalningar enligt rådets trettonde direktiv 86/560/EEG.

10.2.4 Utvidgningen av begreppet beskattningsbar person

Begreppet beskattningsbar person har utvidgats genom bestämmelserna om beskattningsland i 5 kap. 4 § ML, jfr artikel 43 i mervärdesskattedirektivet.

Beskattningsbar person som även bedriver icke ekonomisk verksamhet

Av denna bestämmelse framgår för det första att en beskattningsbar person, som förutom ekonomisk verksamhet även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. ML eller som inte är ekonomisk enligt 4 kap. ML, anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvar (5 kap. 4 § 1 ML).

Detta innebär att om t.ex. ett företag, förutom verksamhet som medför skattskyldighet, även bedriver verksamhet finansierad genom olika former av bidrag (d.v.s. omsättningar saknas för del av verksamheten) ska företaget anses som en beskattningsbar person även för den del av verksamheten som inte innefattar omsättningar. Samma bedömning ska göras om någon bedriver ekonomisk verksamhet endast till viss del, t.ex. en myndighet. Dessa subjekt kommer, när det gäller bedömning av beskattningsland, att ses som beskattningsbara personer för all verksamhet, d.v.s. även sådan som faller utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, t.ex. offentligrättsliga organs myndighetsutövning.

Kollektivavtalsstiftelsen

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en kollektivavtalsstiftelse är att anse som beskattningsbar person när stiftelsen förvärvar tjänster från ett annat EU-land för den verksamhet som inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt (RÅ 2009 ref. 54).

Högsta förvaltningsdomstolen begärde i målet förhandsbesked från EU-domstolen. I förhandsbeskedet uttalade EU-domstolen att den som till någon del bedriver ekonomisk verksamhet, 5 procent i det aktuella fallet, och förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet enbart görs för den del av verksamheten som inte anses vara ekonomisk verksamhet (C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).

Praxis i målen C-291/07 och RÅ 2009 ref. 54 kan sägas ha kodifierats genom 5 kap. 4 § 1 ML.

Offentligrättsliga organ

Skatteverket anser att ett offentligrättsligt organ här i landet som förvärvar t.ex. konsulttjänster från en utländsk beskattningsbar person, ska förvärvsbeskattas om det offentligrättsliga organet till någon del är en beskattningsbar person. Detta gäller oavsett om förvärven gjorts för den ekonomiska delen av verksamheten eller inte.

Mervärdesskatte-registrerade juridiska personer som inte är beskattningsbara personer

Alla juridiska personer som inte är beskattningsbara personer men som av någon anledning är registrerade till mervärdesskatt anses vara beskattningsbara personer oavsett om ekonomisk verksamhet bedrivs eller inte (5 kap. 4 § 2 ML).

Detta innebär att, när t.ex. ett holdingbolag blivit registrerat till mervärdesskatt på grund av att förvärvströskeln 90 000 kr vid inköp av varor från andra EU-länder har överskridits, ska detta bolag anses som en beskattningsbar person trots att någon ekonomisk verksamhet inte bedrivs i bolaget. Se även artikel 17.2 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011.

Ideell förening och registrerat trossamfund

En ideell förening eller ett registrerat trossamfund som bedriver verksamhet som enligt 4 kap. 8 § ML inte räknas som ekonomisk verksamhet anses vara en beskattningsbar person vid bedömning av beskattningsland (5 kap. 4 § 2 ML). Jämför Skatteverket 2013-06-25, dnr 131 393895-13/111.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en idrottsförening som betalat ut ersättning till utländska idrottsföreningar för övergång av fotbollsspelare m.m. ska ses som en beskattningsbar person vid bedömning av beskattningsland. Att idrottsföreningens verksamhet undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML påverkar således inte denna bedömning (RÅ 2007 ref. 57). Högsta förvaltningsdomstolens dom kan därmed anses ha kodifierats genom 5 kap. 4 § 2 ML.

Exempel 1

En svensk kommun köper tjänster från ett företag i Danmark. Kommunen har viss verksamhet som medför skattskyldighet men den stora delen består av myndighetsutövning (cirka 95 procent av verksamheten) som omfattas av 4 kap. 6 § ML, d.v.s. verksamhet som inte anses som ekonomisk verksamhet. Av 5 kap. 4 § 1 ML framgår att den som bedriver viss verksamhet som medför skattskyldighet ska anses vara en beskattningsbar person även för den del som inte är någon ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. ML. Detta innebär att den svenska kommunen är en beskattningsbar person även om inköpet i sin helhet är att hänföra till annan verksamhet än sådan som medför skattskyldighet.

Exempel 2

En personalstiftelse som endast förvaltar det egna kapitalet har blivit registrerat till mervärdesskatt eftersom de trodde att de skulle förvärvsbeskatta sig för kapitalförvaltningstjänster som förvärvats av en utländsk beskattningsbar person. Eftersom stiftelsen var registrerad till mervärdesskatt när den gjorde förvärvet anses stiftelsen vara en beskattningsbar person vid bedömning av beskattningsland enligt utvidgningen av begreppet beskattningsbar person i 5 kap. 4 § 2 ML. Det avgörande enligt 5 kap. 4 § 2 ML är att det är fråga om en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och att denna är registrerad till mervärdesskatt. Det finns inget i bestämmelsen som anger att det måste vara en korrekt registrering. Dock borde stiftelsen kunna bli avregistrerad och när detta har skett är stiftelsen inte längre en beskattningsbar person vid bedömning av beskattningsland. Från dagen för avregistreringen kommer således stiftelsen inte anses vara en beskattningsbar person.

10.3 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.

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

Det är framför allt två olika frågor som uppkommer vid tillämpningen av begreppet etablerad. För det första uppkommer frågan om det finns en etablering över huvud taget. För det andra, i det fall den som säljer eller förvärvar en tjänst har flera etableringar, vilken av dessa ska anses ha omsatt eller förvärvat tjänsten (prop. 2009/10:15 s. 81 f.).

Inom samma företag

Överföring av varor eller tillhandahållande av tjänster inom samma företag, d.v.s. samma skattesubjekt, utgör ingen omsättning (2 kap. 1 § ML). Därmed saknar bestämmelserna om beskattningsland betydelse när det är fråga om transaktioner mellan ett bolags etableringar i olika medlemsstater (C-210/04, FCE Bank, punkt 38).

Det kan emellertid bli fråga om omsättning av vara i vissa fall när en vara överförs till ett annat EU-land (2 kap. 1 § andra stycket ML). Se vidare avsnitt 39.4.

Dotterbolag

Vid omsättning av varor eller tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML. Skatterättsnämnden har funnit att ett utländskt moderbolags tillhandahållande av koncerngemensamma tjänster till ett dotterbolag i Sverige utgör skattepliktig omsättning av tjänster (SRN 2005-06-23).

10.3.1 Säte

Vid beskattning av tjänster är sätet för en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet den primära anknytningspunkten vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna.

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.

**Säte enligt
Bolagsverket**

Enbart en postadress kan inte anses vara den plats där en beskattningsbar person har sätet för sin ekonomiska verksamhet (artikel 10 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

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 (C-73/06, Planzer Luxembourg).

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).

Vad som utgör ett säte redogörs för närmare i avsnitt 39.2.1.

10.3.2 Fast etableringsställe

Utöver sätet kan ett företag ha olika etableringar som utgör fasta etableringsställen.

Med fast etableringsställe avses 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 förvärva och konsumera varor eller tjänster (Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171031-11/111). Se även artikel 11 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011.

Det krävs således inte att det fasta etableringsstället faktiskt omsätter eller förvärvar och konsumerar varor eller tjänster utan det avgörande är om det har en potential att göra detta.

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

Begreppet fast etableringsställe redogörs för närmare i avsnitt 39.2.2.

10.3.3 Bosatt eller stadigvarande vistas

Med begreppet ”bosatt” avses 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. Detta gäller oavsett om personen är en beskattningsbar person eller inte. Adressen sammanfaller i normalfallet med den plats där personen också faktiskt vistas.

Med ”stadigvarande vistas” avses den ort till vilken personen, oberoende av om han är beskattningsbar person eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär (artiklarna 12 och 13 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011 och prop. 2009/10.15 s. 83).

Begreppen bosatt och stadigvarande vistas redogörs för närmare i avsnitt 39.2.3.

10.4 Huvudregler

10.4.1 Inledning

Bestämmelserna om beskattningsland för tjänster inleds med två olika huvudregler. Den första huvudregeln behandlar tillhandahållanden av tjänster till en beskattningsbar person (5 kap. 5 § ML) och den andra huvudregeln behandlar tillhandahållanden av tjänster till annan än en beskattningsbar person (5 kap. 6 § ML).

Den första huvudregeln kommer att omfatta fler tjänster än den andra eftersom flera av de olika undantagen från dessa huvudregler endast gäller tillhandahållanden till annan än en beskattningsbar person (se avsnitt 10.5).

Syftet med bestämmelserna är att beskattning i princip ska ske i det land där konsumtion faktiskt sker. Huvudregeln som gäller tillhandahållanden av tjänster till en beskattningsbar person återspeglar principen att beskattning ska ske i konsumtionslandet genom att destinationsprincipen införs. I huvudregeln för tillhandahållande av tjänster till annan än en beskattningsbar person behålls ursprungsprincipen, d.v.s. beskattning där säljaren är etablerad.

10.4.2 Tjänster till en beskattningsbar person

En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En tjänst är omsatt utomlands om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har i ett annat land (5 kap. 5 § ML).

	<p>Bestämmelsen motsvaras av artikel 44 i mervärdesskatte-direktivet.</p>
Förvärvarens etablering avgör	<p>Syftet med bestämmelsen är att de tjänster som inte omfattas av något särskilt undantag och som tillhandahålls en beskattningsbar person ska vara omsatta i det land där köparen har sitt ekonomiska säte eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsterna har tillhandahållits. Det är alltså förvärvarens anknytning till ett visst land som är det avgörande. Om förvärvaren inte har något säte eller fast etableringsställe är det köparens bosättning eller stadigvarande vistelse som ska vara avgörande.</p>
Tjänster som inte omfattas	<p>De tjänster som undantas från huvudregeln och ska bedömas enligt en särskild regel är restaurang- och cateringtjänster, korttidsuthyrning av transportmedel, persontransporttjänster, fastighetstjänster samt tillträde till kulturella m.m. evenemang.</p> <p>10.4.2.1 Rekvisitet – i egenskap av</p> <p>Huvudregeln i 5 kap. 5 § ML har, utöver krav på att köparen är en beskattningsbar person, krav på att köparen gjort förvärvet i egenskap av en beskattningsbar person för att omsättning ska ske inom landet.</p> <p>Vid tillämpning av huvudreglerna ska en beskattningsbar person som förvärvar tjänster uteslutande för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk, anses som någon som inte är en beskattningsbar person (artikel 19 första stycket i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).</p>
Ej för personligt bruk	<p>Att köparen agerat i egenskap av beskattningsbar person innebär att förvärvet inte gjorts för personligt bruk.</p> <p>Syftet med begreppet ”i denna egenskap”, är att tydliggöra vad som omfattas av huvudregeln. Detta syfte framkommer redan i punkten 4 i skälen till direktiv 2008/8/EG där det anges att huvudregeln inte ska gälla tillhandahållanden som tas emot, av en beskattningsbar person eller av dennes personal, för personligt bruk.</p>
Privat nyttjande i sin helhet	<p>Ett tillhandahållande av en tjänst kan inte delas vid avgörande av beskattningsland. Därför ska endast förvärv som i sin helhet används för privat nyttjande, d.v.s. helt utanför den beskattningsbara personens verksamhet, uteslutas från huvudregeln i 5 kap. 5 § ML (prop. 2009/10:15 s. 95).</p>

Blandad användning	Om det är fråga om förvärv som ska användas för blandade syften, d.v.s. både i verksamheten och privat, så ska förvärvet i sin helhet anses vara gjort av köparen i egenskap av beskattningsbar person (artikel 19 tredje stycket i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).
Endast privat nyttjande	I detta sammanhang kan noteras att en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet men även utför transaktioner som faller utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde ska anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvar på grund av det utvidgade begreppet beskattningsbar person. Det är då fråga om förvärv hänförliga till t.ex. bidragsfinansierad verksamhet eller myndighetsutövning. Sådana förvärv gör köparen i egenskap av beskattningsbar person även om de inte omfattas av den beskattningsbara verksamheten. Dessa ska inte påverkas av uttrycket ”i denna egenskap” eftersom detta uttryck endast tar sikte på förvärv för privat nyttjande (prop. 2009/10:15 s. 91). Se avsnitt 10.2.4.
Beskattningsbar person som agerar i egenskap av sådan	När en svensk beskattningsbar person tillhandahåller tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML ska säljaren visa att köparen är en beskattningsbar person samt att köparen gör sina inköp såsom beskattningsbar person, d.v.s. agerar i denna egenskap. Den centrala frågan bli hur en säljare ska avgöra detta. När det gäller bedömningen av om köparen är en beskattningsbar person eller inte, se avsnitt 10.2.
Angivet VAT-nummer och god tro	<p>En beskattningsbar person som är etablerad inom EU och som förvärvar tjänster som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska alltid vara registrerad till mervärdesskatt. När en beskattningsbar person agerar i egenskap av beskattningsbar person ska denne ange sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till säljaren (11 kap. 8 § 4 ML).</p> <p>Registreringsnumret till mervärdesskatt är även utgångspunkten när frågan om köparen agerar i egenskap av beskattningsbar person ska bedömas. Säljaren måste dock vara i god tro att så verkligen är fallet (prop. 2009/10:15 s. 95). Se även artikel 18 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.</p> <p>God tro föreligger när säljaren vidtagit varje rimlig åtgärd för att försäkra sig om att förvärvaren gör inköpet i egenskap av beskattningsbar person. Till grund för god tro kan ligga det som kunden uppger i intyg om tjänstens användning i kombination med användandet av redan existerande verifieringsprocedurer, t.ex. sådana som sammanhänger med</p>

betalningar. Skatteverket anser att endast när det är fråga om tjänster som normalt tillhandahålls till någon som inte är en beskattningsbar person ska säljaren begära att köparen särskilt intygar att han gör förvärvet i egenskap av beskattningsbar person. Vid tillhandahållande av tjänster som normalt endast används i ekonomisk verksamhet är köparens registreringsnummer till mervärdesskatt tillräckligt som rimlig åtgärd för att säljaren ska anses vara i god tro. I normalfallet får därmed köparens registreringsnummer till mervärdesskatt anses tillräckligt för att säljaren ska kunna anses vara i god tro när det gäller frågan om köparen gjort förvärvet i egenskap av beskattningsbar person. Detta gäller under förutsättning att det inte finns omständigheter som säljaren haft kännedom om och som gör att säljaren inte kan anses vara i god tro (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 835162-09/111). Se även artikel 19 andra stycket i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

När en svensk beskattningsbar person förvärvar tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML ska köparen anses ha gjort detta i egenskap av beskattningsbar person om köparen till säljaren angett sitt registreringsnummer till mervärdesskatt och säljaren kan antas vara i god tro vad gäller avsikten med inköpet. När dessa förutsättningar är uppfyllda ska tjänsten enligt Skatteverkets bedömning anses omsatt inom landet även om det visar sig att tjänsten ska användas för privat bruk (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 835162-09/111). Denna bedömning stämmer överens med artikel 25 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

10.4.2.2 Rekvisitet – tillhandahålls till

För att huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska bli tillämplig räcker det inte att förvärvaren är etablerad inom landet. Det krävs dessutom att tjänsten tillhandahålls denna etablering för att beskattning ska ske i Sverige.

Om en tjänst tillhandahålls till ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till ett ekonomiskt säte här i landet. Detta innebär att tjänsten i sådana fall är omsatt utomlands (5 kap. 5 § andra stycket ML).

Den första bedömningen blir därmed om det över huvud taget finns en etablering i Sverige. Om en köpare har säte för sin ekonomiska verksamhet i ett land och saknar fast etableringsställe i något annat land ska tillhandahållandet anses ha skett till sätet.

Om ett tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person omfattas av huvudregeln (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet) och köparen är etablerad i mer än ett land ska tillhandahållandet beskattas i det land där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om tjänsterna tillhandahålls köparens fasta etableringsställe i ett annat land än det land där sätet finns ska detta tillhandahållande beskattas i det land där det fasta etableringsstället finns. Detta gäller under förutsättning att det fasta etableringsstället mottar tjänsten och använder den för sitt eget behov (artikel 21 första och andra stycket i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Sätet för den ekonomiska verksamheten ska således vara utgångspunkten vid bedömningen av till vilken etablering som en tjänst tillhandahålls när tjänsten omfattas av huvudregeln för tillhandahållande av tjänster till beskattningsbara personer. Det är endast i de fall då tillhandahållandet nästan helt uteslutande sker till ett fast etableringsställe som omsättningslandet kan bli ett annat än det land där sätet finns.

Skatteverket anser därför att när en tjänst nästan helt uteslutande tillhandahålls ett fast etableringsställe inom ett företag i Sverige har tjänstens omsatts inom landet. Om det fasta etableringsstället som använder tjänsten finns i ett annat land har tjänsten omsatts utomlands. Skatteverket anser att även om en tjänst kan vara till viss nytta för sätet så ska detta förhållande inte påverka bedömningen om användningen och konsumtionen av tjänsten nästan helt uteslutande sker vid ett fast etableringsställe i ett annat land (Skatteverket 2011-05-04, dnr 131 252439-11/111).

När det gäller huvudregeln i 5 kap. 5 § ML kommer således begreppet fast etableringsställe ha en stor betydelse, se avsnitten 39.2.2 och 10.3.

Det övergripande målet med beskattningslandsreglerna är att beskattning så långt som möjlig ska ske i det land där konsumtionen av tjänsten sker. Utgångspunkten är då att konsumtionen sker där förvärvaren har sitt säte om inte konsumtionen i stället sker vid ett av förvärvarens fasta etableringsställen.

För att bestämma vilket av köparens fasta etableringsställe som mottagit tjänsten ska säljaren undersöka den tillhandahållna tjänstens art och användning. Om den tillhandahållna tjänstens art och användning inte gör det möjligt för säljaren att identifiera det fasta etableringsstället som mottagit tjänsten ska säljaren göra en särskild bedömning. Säljaren ska då undersöka

om kontraktet, orderblanketten och det registreringsnummer som köparen meddelat identifierar det fasta etableringsställe som köpare av tjänsten och den enhet inom företaget som betalar för tjänsten (artikel 22.1 första och andra stycket i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

Vid bestämmandet av om ett fast etableringsställe förvärvat och använder (konsumerar) en tjänst bör således olika faktorer beaktas. Skatteverket anser att vid denna bedömning ska utgångspunkten vara avtalet mellan parterna, order eller annan dokumentation som visar vilken etablering som nästan helt uteslutande ska få användning av den aktuella tjänsten. Vidare kan kontrolleras vilken etablering som nästan helt uteslutande ska bära kostnaden för den aktuella tjänsten (Skatteverket 2011-05-04, dnr 131 252439-11/111).

Exempel

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Stockholm till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag (SE2) och transporten går direkt från SE2:s säte i Stockholm. SE2 har dessutom ett fast etableringsställe i Danmark som handhar företagets verksamhet på den danska marknaden. SE2 har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten från det svenska transportföretaget. Enligt 5 kap. 5 § första stycket ML ska tjänsten anses omsatt inom landet om förvärvaren är en beskattningsbar person med säte här i landet. Detta har SE2. Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ML kan dock tjänsten vara omsatt utom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe i utlandet. Det avgörande blir därför att bedöma om den aktuella tjänsten har tillhandahållits SE2:s danska fasta etableringsställe. Bedömningen av vilket etableringsställe som tjänsten är tillhandahållen till ska göras utifrån normala affärsförhållanden. I detta exempel har inte det danska fasta etableringsstället haft något med transaktionen att göra förutom att deras VAT-nummer åberopats. Transporten har gjorts från sätet i Sverige och det danska fasta etableringsstället handhar endast verksamhet som hänförs till den danska marknaden. Tjänsten är inte hänförlig till det danska fasta etableringsstället varför tjänsten får anses vara omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § första stycket ML.

Bosatt eller stadigvarande vistas

I det fall köparen varken har sitt säte eller ett fast etableringsställe här eller i ett annat land är tjänsten omsatt inom landet om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Med bosatt bör avse den adress där en fysisk person är folkbokförd och med stadigvarande vistas avses en ort till vilken personen, oberoende av om han är en beskattningsbar person eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär, se avsnitt 39.2.3. Med tanke på att syftet med reglerna avseende beskattningsland för tjänster är att beskattningen ska ske där konsumtionen av en tjänst faktiskt sker bör det dock inte uteslutas att i vissa fall betraktas en person stadigvarande vistas på ytterligare en ort i ett annat land. Exempelvis 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 även att konsumtionen av tjänsten också faktiskt kan hänföras dit (prop. 2009/10:15 s. 83).

Globala avtal

Företag tecknar idag ofta olika s.k. globala avtal (t.ex. ramavtal). Det finns ingen särskild definition av vad som utgör ett globalt avtal. Vilka avtal som ses som globala avtal kan variera mellan företag och mellan länder. Av denna anledning går det inte att ge någon entydig vägledning för hur s.k. globala avtal ska hanteras mervärdesskattemässigt utan en bedömning ska göras för varje enskild situation. Normalt anses dock olika ramavtal (framework agreements) utgöra globala avtal.

När en tjänst används och konsumeras vid mer än en etablering inom ett företag anser Skatteverket att tjänsten ska anses omsatt inom landet endast om företaget har sitt säte för den ekonomiska verksamheten i Sverige. Om sätet finns i ett annat land har tjänsten omsatts utomlands. Det gäller även om viss del av tjänsten konsumeras här i landet. Således ska ett tillhandahållande inte delas upp och bli beskattat i mer än ett land. Eftersom tjänsten inte nästan helt uteslutande har konsumerats i ett land ska omsättningsland bedömas utifrån var sätet finns. Vid bedömningen ska utgångspunkten vara etableringar i olika länder. En tjänst som används och konsumeras vid två eller flera fasta etableringsställen som alla finns i ett och samma land anses omsatta i det landet även om sätet för den ekonomiska verksamheten finns i ett annat land. Således ska två fasta etableringsställen i ett land inte ses som två olika etableringar vid avgörande av omsättningsland (Skatteverket 2011-05-04, dnr 131 252439-11/111).

10.4.3 Tjänster till annan än en beskattningsbar person

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här i landet från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands (5 kap. 6 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 45 i mervärdesskattedirektivet.

Säljarens etablering avgör

Syftet med bestämmelsen är att de tjänster som inte omfattas av något särskilt undantag och som tillhandahålls till annan än en beskattningsbar person ska vara omsatta på den plats där säljaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

”annan än en beskattningsbar person”

Med en annan än en beskattningsbar person avses samtliga personer som inte omfattas av begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § samt 5 kap. 4 § ML. En annan person än en beskattningsbar person är som regel en slutkonsument, vanligtvis en privatperson. Det kan också vara fråga om en beskattningsbar person som inte agerar i denna egenskap.

Tillhandahålls från

Utgångspunkten är att beskattning sker i det land där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet. I det fall säljaren har minst ett fast etableringsställe i ett annat land ska bedömning ske om tjänsten faktiskt tillhandahållits från det fasta etableringsstället. Om så inte är fallet har tjänsten tillhandahållits från det land där sätet finns.

För att beskattning ska ske i Sverige är det således av avgörande betydelse att bedöma om tjänsten utifrån normala affärsförhållanden faktiskt tillhandahållits från det fasta etableringsställe som finns i Sverige alternativt att det ekonomiska sätet finns här i landet och tjänsten inte tillhandahållits från ett annat fast etableringsställe. Vid en sådan bedömning ska samtliga omständigheter beaktas. Uppgifter såsom vilket etableringsställe som ställer ut fakturan eller har hand om betalningen är inte av avgörande betydelse vid denna bedömning (prop. 2009/10:15 s. 85 f.).

Om en tjänst tillhandahållits från ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till sätet här i

landet. Detta innebär att tjänsten i sådana fall har omsatts utomlands (5 kap. 6 § andra stycket ML).

Tjänster som inte omfattas

De tjänster som undantas från huvudregeln i 5 kap. 6 § ML och som ska bedömas enligt en särskild regel är förmedlings-tjänster, transporttjänster, restaurang- och cateringtjänster, uthyrning av transportmedel, fastighetstjänster, tjänster med anknytning till transportverksamhet, arbete på vara som är lös egendom, kulturella tjänster m.m. och diverse s.k. intellektuella tjänster.

10.4.4 Exempel på tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna

Nedan följer ett antal exempel på olika typer av tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML.

Veterinärtjänster

En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. EU-domstolen har ansett att även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra arbete på lös egendom (jfr 5 kap. 12 § ML). Beskattningsland för veterinärtjänster ska bestämmas utifrån huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML (C-167/95, Linthorst).

Betäcknings-tjänster

Ett tillhandahållande som består i betäckning av sto kan antingen ses som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. När det är frågan om en tjänst omfattas denna av 5 kap. 5 eller 6 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det är frågan om en tjänst i det fall betäckning sker av ett sto på säljarens stuteri, antingen på naturligt sätt med en på stuteriet uppstallad hingst eller genom insemination av sperma från en på stuteriet uppstallad hingst. I det fall sperman levereras till en annan plats för inseminering av sto är det leverans av en vara (RÅ 2010 not. 41). Om ägaren av stoet väljer att köpa in insemineringstjänsten från annan än den som levererat sperman ska detta tillhandahållande ses som en separat tjänst och bedömas därefter.

Kulturella aktiviteter m.m.

När tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m., med undantag för tillträde till evenemang, tillhandahålls någon som är en beskattningsbar person är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML om köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. Tjänster som avser tillträde till ett evenemang, t.ex. entrén till en fotbollsmatch, en mäsas, en förenings deltagaravgift i en fotbollscup eller tillträde till en

konferens, omfattas däremot inte av huvudregeln (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111, Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111, Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38109-11/111 och Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111). Se vidare avsnitt 10.5.5.

Idrottstränare En tränartjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. När en tränare tillhandahåller en tjänst direkt till någon som inte är en beskattningsbar person kan tjänsten antingen ses som en idrottslig aktivitet som omfattas av 5 § 11 § ML eller en tjänst som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 6 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111). Se vidare avsnitt 10.5.5.

Hästtränare Den tjänst som en hästtränare samt dressyrtränare av andra djur tillhandahåller ska behandlas på samma sätt som en idrottstränares tillhandahållanden enligt ovan (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Klinisk läkemedelsprövning En klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) ska ses som ett enda tillhandahållande, d.v.s. det är inte fråga om klart avskiljbara prestationer utan prestationerna ska betraktas som en helhet. Skatteverket anser att tjänsten omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, vilket innebär att tjänsten är omsatt inom landet om förvärvaren har sitt säte eller fast etableringsställe till vilken tjänsten tillhandahålls i Sverige (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758723-09/111).

Fisketurer Skatteverket anser att betalning för att få följa med på en turfiskebåt utgör ersättning för personbefordran. Beskattningsland för persontransporten bedöms enligt 5 kap. 9 § ML. Vad gäller uthyrning av fiskeredskap som kan förekomma på turfiskebåt ska beskattningsland bedömas enligt någon av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

10.5 Undantag från huvudreglerna

10.5.1 Inledning

Undantagen från huvudreglerna avseende beskattningsland för tjänster finns i 5 kap. 7–18 §§ ML. Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 46–59 i mervärdesskattedirektivet.

Undantagen från huvudreglerna ska avspegla principen om att beskattning ska ske i det land där tjänsten konsumeras. De får dock inte innebära att någon oskäligen administrativ börda läggs på företagen (punkten 6 i skälen till direktiv 2008/8/EG).

Nedan uppräknas de kategorier av tjänster som omfattas av undantagen samt lämnas hänvisning till respektive avsnitt.

- Förmedlingstjänster (5 kap. 7 § ML), se avsnitt 10.5.2.
- Tjänster med anknytning till fastighet (5 kap. 8 § ML), se avsnitt 10.5.3.
- Transporttjänster (5 kap. 9 och 10 §§ ML), se avsnitt 10.5.4.
- Kulturella aktiviteter m.m. och tillträden till kulturella m.m. evenemang (5 kap. 11 och 11 a §§ ML), se avsnitt 10.5.5.
- Lastning och lossning samt arbete på vara (5 kap. 12 § ML), se avsnitt 10.5.6.
- Restaurang- och cateringtjänster (5 kap. 13 och 14 §§ ML), se avsnitt 10.5.7.
- Uthyrning av transportmedel (5 kap. 15 § ML), se avsnitt 10.5.8.
- Diverse tjänster, bl.a. elektroniska tjänster (5 kap. 16–18 §§ ML), se avsnitt 10.5.9.

Metodik

Förhållandet mellan huvudreglerna, undantagen och 5 kap. 1 § första stycket ML kan kortfattat beskrivas på följande sätt.

- Huvudreglerna i 5 kap. 5–6 §§ ML gäller samtliga tjänster utom de tjänster som omfattas av undantagen i 5 kap. 7–18 §§ ML. Om en tjänst som omfattas av någon av huvudreglerna inte är omsatt inom landet enligt vad som anges i 5 kap. 5–6 §§ ML, är den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.
- I undantagen beskrivs de tjänster som omfattas av respektive undantag, d.v.s. undantagets tillämpningsområde. Tjänsterna beskrivs utifrån vilken tjänst det rör sig om, men också utifrån vem som är förvärvare av tjänsten, varifrån den tillhandahålls m.m. I flera fall omfattas en tjänst av undantagets tillämpningsområde endast när den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person. Om en tjänst inte innefattas i beskrivningen är undantaget inte tillämpligt. I stället gäller då huvudreglerna i 5 kap. 5–6 §§ ML.
- I undantagen anges också under vilka förutsättningar respektive tjänst är omsatt inom landet. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda avseende en tjänst som omfattas

av ett undantags tillämpningsområde är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

10.5.2 Förmedlingstjänster

Till någon som inte är en beskattningsbar person

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om

1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag (5 kap. 7 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 46 i mervärdesskattedirektivet.

De förmedlingstjänster som omfattas, d.v.s. sådana som tillhandahålls annan än en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om den omsättning som tjänsten avser (huvudtransaktionen) är gjord inom landet. Det spelar således inte någon roll varifrån förmedlingstjänsten tillhandahålls eller var mottagaren av förmedlingstjänsten finns. Beskattningsland för förmedlingstjänsten avgörs uteslutande av var den underliggande omsättningen är gjord. Det innebär att när förmedlingstjänster tillhandahålls någon annan än en beskattningsbar person och den förmedlade varan eller tjänsten, d.v.s. huvudtransaktionen, är omsatt utomlands, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

Till en beskattningsbar person

När en förmedlingstjänst tillhandahålls till en beskattningsbar person bestäms beskattningsland enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. För det fall en förmedlingstjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML kan den ändå anses omsatt utomlands om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten anses som en omsättning utanför EU enligt 5 kap. 19 § 4 ML, se vidare avsnitt 10.6.

I annans namn för annans räkning

Förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning omfattar såväl förmedling i betydelsen att göra allt som är nödvändigt för att säljaren och köparen ska sluta avtal, som enbart anvisning av säljare respektive köpare åt en uppdragsgivare. För det fallet att likvid erhålls för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Den ersättning förmedlaren erhåller är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vid förmedling för annans räkning i dennes namn (Skatteverket

2009-12-07, dnr 131 758727-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

Skatteverket anser att en förmedlingstjänst enligt ML endast föreligger om tjänsten avser en eller flera huvudtransaktioner. En omsättning av den vara eller tjänst som förmedlingen avser ska således äga rum. Det är inte tillräckligt att det finns ett syfte att en eller flera huvudtransaktioner ska komma till stånd utan sådana transaktioner ska faktiskt äga rum. Om en eller flera huvudtransaktioner inte kommer till stånd så kan inte heller någon förmedlingstjänst enligt ML föreligga. Under förutsättning att förmedlingsersättningen är villkorad av att en eller flera huvudtransaktioner kommer till stånd ska tjänsten anses vara en tjänst som omfattas av de beskattningslandsbestämmelser som gäller för förmedling.

Förmedling föreligger oavsett om det är säljaren eller köparen av huvudtransaktionen som är huvudman och oavsett om huvudmannen är beskattningsbar person eller inte (jfr artikel 30 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011). Detta innebär att även om huvudtransaktionen sker mellan två privatpersoner och därmed inte beskattas, bestäms beskattningsland avseende förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 7 § ML när köparen av förmedlingstjänsten är någon som inte är en beskattningsbar person.

Det föreligger inte något krav på att förmedlingsersättningen ska betalas ut i direkt anslutning till att huvudtransaktionen utförs eller att det måste finnas en specifik provisionsbetalning för varje enskild huvudtransaktion.

Hur den specifika ersättningen för förmedlingen benämns i avtalet mellan parterna, t.ex. provision, ett fast belopp eller kostnadstäckning, är inte avgörande utan det avgörande är enligt Skatteverkets uppfattning att det faktiskt kommer en eller flera huvudtransaktioner till stånd och att den ersättning som betalas ut är beroende av dessa huvudtransaktioner.

När det gäller ett tillhandahållande för annans räkning i dennes namn där ersättningen inte är villkorad av att en eller flera transaktioner kommer till stånd är det fråga om ett annat tillhandahållande än en förmedlingstjänst enligt ML.

I eget namn för annans räkning

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och får ersättning för varan eller tjänsten ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Beskattningsland för varan eller

tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se Rättslig vägledning, Mervärdes-skatt, sidan Vem är skattskyldig?

Förmedling av fastighetstjänster

Förmedlingstjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet omfattas av 5 kap. 5 § ML när den tillhandahålls en beskattningsbar person och av 5 kap. 7 § ML när den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person. Som exempel på en sådan tjänst kan nämnas förmedling av logi, t.ex. hotellrum (jfr artikel 31 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011). Förmedling av en hotelltjänst kan inte anses ha anknytning till en fastighet. Förmedlaren omsätter här förmedlingen, inte login. Däremot har förmedling av en fastighet, d.v.s. fastighetsmäklartjänster, tillräckligt direkt samband med fastigheten och omfattas i stället av bestämmelsen i 5 kap. 8 § ML (prop. 2009/10:15 s. 101). Se vidare avsnitt 10.5.3.

Resetjänst

Beskattningsland för förmedling av en resetjänst bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML när förvärvaren är en beskattningsbar person. Det innebär att förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om köparen är en beskattningsbar person med säte eller fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige.

I vissa fall kan en del av en resetjänst anses omsatt utomlands när denna del tillhandahålls utanför EU samtidigt som en del av samma resetjänst anses omsatt inom landet när denna del tillhandahålls inom EU. Skatteverket anser att en uppdelning inte ska ske när det gäller förmedlingstjänsten av en sådan resetjänst. Skatteverket anser att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Om förvärvaren är någon annan än en beskattningsbar person är tjänsten omsatt inom landet om den tjänst förmedlingen avser, d.v.s. huvudtjänsten, är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML). Huvudtjänsten, i detta fall en resetjänst, är omsatt inom landet om resebyrån är etablerad i Sverige och resetjänsten är tillhandahållen inom EU.

Även i de fall förmedlingstjänsten inte avser en faktisk resetjänst, utan enbart tjänster som har samband med en resa t.ex. en persontransport eller en hotelltjänst, ska beskattningsland

bedömas enligt antingen 5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 7 § ML, beroende på om förvärvaren är en beskattningsbar person eller inte.

Se vidare avsnitten 10.6 och 31.6.

Varor eller tjänster som omsätts utanför EU

När den förmedlade varan eller tjänsten anses omsatt utanför EU är också förmedlingstjänsten omsatt utomlands. Detta innebär att även om förmedlingstjänsten omsätts mellan svenska företag och anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML, är dock förmedlingstjänsten att anse som omsatt utomlands (5 kap. 1 § andra stycket jfr 5 kap. 19 § 4 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

10.5.3 Fastighetstjänster

En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 8 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 47 i mervärdesskatte-direktivet.

Gäller både beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer

Bestämmelsen gäller oberoende av vem som är förvärvare av tjänsterna, d.v.s. både när den som förvärvar tjänsten är en beskattningsbar person och när den som förvärvar tjänsten inte är en beskattningsbar person. Det spelar inte heller någon roll varifrån tjänsten tillhandahålls. Tjänsten är alltid omsatt där den fastighet som tjänsten avser är belägen.

Direkt anknytning

För att en tjänst ska omfattas av bestämmelsen krävs dels att tjänsten ska avse en viss fast egendom, dels att det ska finnas ett tillräckligt direkt samband mellan tjänsten och den fasta egendomen (C-166/05, Heger). Detta innebär att objektet för tjänsten ska vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten. Med fastighet förstås utöver mark och byggnad även t.ex. maskiner och utrustningar som har tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Bestämmelsen omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbeta på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastighet betraktas visserligen som vara enligt ML, men utgör inte lös egendom.

Industritillbehör räknas inte som fastighet. Arbeta på sådana tillbehör utgör tjänst på lös egendom, se avsnitt 10.5.6.

En definition avseende fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML.

Exempel på fastighetstjänst

Artikel 47 i mervärdesskattedirektivet innehåller exempel på sådana tjänster som ska omfattas av bestämmelsen, upp-
räkningen är inte uttömmande:

- experttjänster och fastighetsmäklartjänster,
- tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningsställts för användning som campingplatser,
- beviljande av rätten att använda fast egendom,
- tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag.

Dessa exempel har inte tagits in i ML, utan har särskilt angetts i författningskommentaren till 5 kap. 8 § ML i prop. 2009/10:15 s. 214. Av författningskommentaren framgår ytterligare exempel på tjänster som omfattas av bestämmelsen:

- mark- och bottenundersökningar,
- skogsavverkning och skördning av grödor,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- reparationer och underhåll av fastighet,
- lokalstädning och fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning, såväl teknisk som kameral.

Vissa juridiska tjänster

Juridiska tjänster avseende överlåtelse av rätt till fast egendom liksom upprättande av överlåtelseavtal avseende fast egendom är exempel på tjänster som ska anses ha anknytning till fast egendom. Dessa tjänster anses ha anknytning till fast egendom även om en överlåtelse inte slutligen kommer till stånd. Allmänna juridiska tjänster som inte direkt avser överlåtelsen av rätt till fast egendom ska dock inte anses ha anknytning till fast egendom. Tjänster som avser en tvist gällande ett ingånget avtal rörande fast egendom faller inte heller inom denna kategori (riktlinje från EU:s mervärdesskattekommittés 83:e möte den 28–29 februari 2008. Se även prop. 2009/10:15 s. 214 f., författningskommentar till 5 kap. 8 § ML). De tjänster som har angetts här utgör endast exempel på tjänster som har anknytning till en fastighet. Det innebär att även andra tjänster som har direkt anknytning till en viss fastighet ska anses vara omsatta där den fastighet som de har anknytning till

är belägen. Tjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet, såsom transporter till eller från en viss fastighet och hotellförmedling, eller som inte avser någon specifik fastighet omfattas däremot inte av regeln.

Lagringstjänst

En tjänst som består i att ta emot varor i en lagerlokal, placera dem på lämplig plats, lagra, förpacka, lämna ut samt lossa och lasta varorna får anses som en sammansatt tjänst. Lagringen av varorna får anses vara den huvudsakliga tjänsten och övriga delar är underordnade denna. Om förpackning av varorna inte är absolut nödvändig för att säkerställa en bättre lagring ska denna tjänst ses som en självständig tjänst. En sammansatt lagringstjänst är en fastighetstjänst endast om köparen erhåller en nyttjanderätt till hela eller en del av en uttryckligen specificerad fast egendom (C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland).

Om köparen t.ex. inte har tillträdesrätt till den del av fastigheten där varorna lagras eller att den fasta egendomen inte utgör en central och absolut nödvändig del av tjänsten omfattas lagringstjänsten i stället av 5 kap. 5 § eller 6 § ML.

Förmedling av fastighetstjänster

Förmedling av tjänster med anknytning till en fastighet omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 8 § ML om tjänsten har ett tillräckligt direkt samband med fastigheten. Fastighetsmäklar-tjänster, d.v.s. förmedling av en fastighet, anges i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet som exempel på en fastighetstjänst. Andra förmedlingstjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet omfattas inte. Som exempel på en sådan tjänst som inte omfattas kan nämnas förmedling av logi, t.ex. hotellrum (jfr artikel 31 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011). I dessa fall har förmedlaren omsatt förmedlingen, och inte login. Sådan förmedling omfattas i stället av 5 kap. 5 § ML när den tillhandahålls en beskattningsbar person och av 5 kap. 7 § ML när den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person (prop. 2009/10:15 s. 101). Se vidare avsnitt 10.5.2.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte utgöra tjänst avseende fastighet.

- Rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden”.
- Konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet.
- Uthyrning av plats för varuautomat i en lokal.

EU-domstolen har tolkat bestämmelsen om undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet. En upplåtelse från innehavaren av en lokal, på en plats som har valts ut av lokalinnehavaren, utgör inte uthyrning av fast egendom i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Upplåtelsen gällde rätten att installera, driva och underhålla en cigarettautomat i lokalen under en tvåårsperiod (C-275/01, Sinclair Collis).

Upplåtelse av fiskerätt

EU-domstolen har uttalat att upplåtelse av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör ett tillhandahållande av tjänst som har samband med fast egendom. Ett av de utmärkande kännetecknen för en fast egendom är att den har samband med en bestämd del av jordytan. Ett permanent avgränsat område kan anses utgöra fast egendom även om det är täckt av vatten. Ett vattendrag utgör en förutsättning för överlåtelsen av fiskerätten eftersom rätten endast kan utövas i anknytning till ett visst vattendrag. I den mån ett sådant tillhandahållande av tjänster består av en upplåtelse av rätten att bruka själva egendomen, som är floden, utgör denna fasta egendom en central och absolut nödvändig del av den nämnda tjänsten. Dessutom sammanfaller platsen för den fasta egendomen med den plats där tjänsten slutligen konsumeras (C-166/05, Heger).

Upplåtelse av bro eller tunnel för trafik

En tjänst i form av upplåtelse av bro eller tunnel för trafik anses som en tjänst som avser fastighet. Om upplåtelsen avser en bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land är omsättningen gjord inom landet till den del bron eller tunneln är belägen i Sverige (prop. 1999/2000:58 samt 1 kap. 2 c § ML).

Immateriella tillgångar

Rättigheter som utgör immateriella tillgångar som avser fastighet t.ex. hyresrätt, gruvrätt och koncession avseende fastighet omfattas av 5 kap. 8 § ML. Andra rättigheter som uppfyller rekvisiten för en immateriell tillgång enligt gällande redovisningsstandard ska omfattas av huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML (Skatteverket 2010-01-25, dnr 131 43767-10/111).

Uthyrning av lokal för mässa/utställning

Består en tjänst endast av platsupplåtelse i samband med mässa/utställning utan några andra tillhandahållanden ska tjänsten bedömas som en tjänst med anknytning till fastighet enligt 5 kap. 8 § ML.

Renovering av byggnadstillbehör

Skatterättsnämnden har ansett att en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige som i huvudsak utförs i utlandet av en utländsk beskattningsbar person utgör en tjänst avseende fastighet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på

Montering eller installation

byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML (SRN 1997-05-12).

När ett företag, svenskt eller utländskt, här i landet monterar eller installerar en vara kan 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 mot kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, d.v.s. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, ska tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och bygg-tjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.5.6.3.

10.5.4 Transporttjänster

10.5.4.1 Inledning

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. Detta gäller dock inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person. Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet (5 kap. 9 § ML).

Beskattningsland avseende varutransporttjänst som tillhandahålls beskattningsbara personer bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. I vissa fall kan en varutransporttjänst som anses omsatt inom landet enligt huvudregeln ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 eller 5 ML. Se avsnitt 10.6.

I det fall tjänsten avser en varutransport som sker mellan två EU-länder och som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, ska beskattningsland bedömas enligt 5 kap. 10 § ML. En sådan tjänst är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

10.5.4.2 Persontransporttjänster

Persontransporttjänster är omsatta i Sverige om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land (5 kap. 9 § första stycket ML).

Denna bestämmelse gäller oavsett om förvärvaren är en beskattningsbar person eller inte.

Mervärdes- skattedirektivet

Bestämmelser om beskattningsland för persontransporttjänster i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 48. Det finns vissa skillnader mellan artikeln och 5 kap. 9 § ML. EU har emellertid i anslutningsfördraget medgett att Sverige tills vidare får tillämpa skattebefrielser för bl.a. tillhandahållande av persontransporter (artikel 380 i kombination med bilaga X del B 10 i mervärdesskattedirektivet, prop. 2009/10:15 s. 103).

Inte till någon del i annat land

Det avgörande kriteriet för bedömning av beskattningsland är om persontransporttjänsten till någon del äger rum i ett annat land. Skatteverket anser att när en persontransporttjänst till någon del äger rum på internationellt vatten men inte på ett annat lands territorium är tjänsten omsatt inom landet. Däremot om persontransporttjänsten sker till någon del på ett annat lands territorium är tjänsten i sin helhet omsatt utomlands. Det ska inte göras en uppdelning av persontransporten när den genomförs både i Sverige och i ett annat land. Det gäller även om den del av transporten som sker utanför Sveriges gränser är liten eller görs av transporttekniska skäl. Om persontransporten går direkt till eller från utlandet har inte någon betydelse (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750625-10/111).

Fisketurer

Skatteverket anser att betalning för att få följa med på en turfiskebåt utgör ersättning för en personbefordran. En tjänst avseende transport av personer som sportfiskar, d.v.s. en persontransporttjänst, är omsatta inom landet när fisketuren inte till någon del genomförs i något annat land. Det har ingen betydelse om båten delvis går över internationellt vatten. Genomförs fisketuren till någon del i något annat land är tjänsten i sin helhet omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Resetjänster

Resetjänster som är föremål för vinstmarginalbeskattning enligt bestämmelserna i 9 b kap. ML omfattas inte av 5 kap. 9 § första stycket ML. Sådana resetjänster är omsatta inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet här eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs (9 b kap. 4 § första stycket

ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 307 i mervärdesskattedirektivet. Se avsnitten 31 och 10.6.

10.5.4.3 Varutransporttjänster

Vare sig ML eller dess förarbeten innehåller någon särskild definition av vad som avses med varutransport. I ML definieras vara som materiellt ting (1 kap. 6 § ML). Med utgångspunkt från detta får begreppet varutransport anses avse transport av materiellt ting som är lös egendom.

Rendrivnings-tjänst	En tjänst som består i att driva renar mellan olika orter med hjälp av helikopter har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra en varutransporttjänst. När det gäller en tjänst som består i att förflytta en vara mellan två olika platser, oavsett vilka metoder och medel som används för förflyttningen, är det mest ändamålsenliga att hänföra tjänsten till transporttjänst för att uppnå syftet med dess bestämmelser. Begreppet ”transport” bör enligt normalt språkbruk bl.a. omfatta ”förflyttning” (SRN 2003-06-25).
Färjetransport	Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran, som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.
Resgods	Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.
Bilbärgning	Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML.
Linjefart/Styckegodstrafik	Linjefart och styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.
Befraktning	Det finns olika sorters avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare som inte anses som varutransport utan tjänst på fartyg. För vidare information om dessa avtal, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Fartyg och luftfartyg.
Kund-korrespondens	Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett uppdrag som bestod av flera olika moment såsom utskrift, kuvertering, sortering och distribution av kundkorrespondens ska ses som ett

tillhandahållande. Det som kunden huvudsakligen efterfrågade ansågs vara distributionen av kundkorrespondensen. Övriga moment var underordnade denna del. Tillhandahållandet utgjorde därmed en varutransporttjänst (HFD 2012 ref. 43).

**Till en
beskattningsbar
person**

Beskattningsland avseende varutransporttjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Det enda undantaget är befordran av brev i postverksamhet. Sådan brevbefordran ska alltid anses omsatt inom landet (5 kap. 9 § tredje stycket ML).

En varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatt inom landet om förvärvaren har sitt säte eller fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 5 § ML). Om varutransporttjänsten däremot tillhandahålls en svensk beskattningsbar persons fasta etableringsställe i ett annat land har tjänsten omsatts utomlands. Således saknar det betydelse var transporten faktiskt genomförs (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Exempel

Ett italienskt transportföretag utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett företag med säte i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta säte. Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 § första stycket ML, oavsett att transporten genomförs mellan två andra EU-länder.

En varutransporttjänst är omsatt utomlands om den tillhandahålls en beskattningsbar person i ett annat land (5 kap. 1 § första stycket ML).

Export/import

För det fall varutransporten har samband med export av varor är tjänsten omsatt utomlands även om köparen av tjänsten finns i Sverige. Detsamma gäller om varutransporten har samband med import av varor som omfattas av de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager, eller inte tullbeskattas i Sverige på grund av särskilt tullförfarande (t.ex. temporär import). Detsamma gäller också om varutransporten har samband med att varan importerats till ett annat EU-land där den lagts i särskilt skatteupplag eller undantagits på grund av särskilt tullförfarande i det landet (5 kap. 19 § 2 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

Om det är frågan om en varutransport som i sin helhet genomförs utanför EU är den omsatt utomlands, trots att köparen av tjänsten finns i Sverige (5 kap. 19 § 5 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

**Bikostnad
vid import**

Det bör noteras att en tjänst inom transportområdet är undantagen från skatt enligt 3 kap. 32 § ML i det fall ersättning för tjänsten ingår i beskattningsunderlaget för import, se vidare avsnitt 11.5.

Befordran av brev

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 9 § tredje stycket ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det i mervärdesskattedirektivet saknas motsvarighet till bestämmelsen i ML. Vad gäller brevbefordran ska prövning ske av direktivets bestämmelser avseende beskattningsland för varutransporttjänster. Högsta förvaltningsdomstolen fann att brevbefordran som sker från Sverige till ett land utanför EU och köparen är en beskattningsbar person som har säte i Sverige är omsatt inom landet enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. En tillämpning av mervärdesskattedirektivet leder i detta fall inte till ett annat resultat än en tillämpning av 5 kap. 9 § tredje stycket ML. Dock fann Högsta förvaltningsdomstolen att tjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML, jfr artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen ska inte tolkas så att den omfattar endast tjänster i samband med att varor överläts mot ersättning. I det fall köparen är en beskattningsbar person med säte i ett annat land är tjänsten, med tillämpning av artikel 44, omsatt utomlands. I dessa fall kan direkt effekt av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet åberopas av den skattskyldige (HFD 2011 ref. 87).

**Till någon som
inte är en
beskattningsbar
person**

En varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land (5 kap. 9 § första stycket ML).

Om varutransporten genomförs mellan två EU-länder, d.v.s. en unionsintern varutransport, är den omsatt inom landet om avgångsorten är belägen i Sverige och tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person (5 kap. 10 § första stycket ML).

Om avgångsorten är belägen i ett annat EU-land är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Andra varutransporter, d.v.s. varutransporter som genomförs till någon del i ett annat land och som inte sker mellan EU-länder, är omsatta utomlands enligt 5 kap. 1 § ML om varutransporten tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person. Detta gäller även om den del av

varutransporten som sker utanför Sveriges gränser är liten eller görs av transporttekniska skäl (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Bestämmelser om beskattningsland för varutransporttjänster som tillhandahålls till annan än en beskattningsbar person finns i artiklarna 49–52 i mervärdesskattedirektivet.

Varutransporter inom EU

För att en varutransport ska anses utförd inom EU ska den avse en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EU-länder (5 kap. 10 § andra stycket ML).

Avgångs- och ankomstort

Med avgångsort avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska alltså inte påverka bedömningen av var avgångsorten är belägen.

Med ankomstort avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

Exempel

En privatperson anlitar ett åkeri i Ljungby för att köra till Köpenhamn. Där hämtar åkeriet möbler som ska transporteras till Växjö. Sådana transporter undantas från huvudregeln och regleras i 5 kap. 10 § ML. Avgångsorten är Köpenhamn eftersom transporten av möblerna påbörjas där och ankomstorten är Växjö. Transporttjänsten är enligt 5 kap. 1 § ML inte omsatt i Sverige, eftersom avgångsorten är belägen i Danmark (jfr 5 kap. 10 § ML).

Olika transportörer

Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsort och ankomstort bestämmas för varje uppdrag.

10.5.5 Kulturella tjänster m.m.

En tjänst i form av tillträde till evenemang är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här oavsett vem köparen är. Är köparen en beskattningsbar person omfattas tillträde till evenemang av 5 kap. 11 a § ML. Är köparen någon som inte är en beskattningsbar person omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML. För ytterligare information om vad som avses med tillträde till evenemang, se avsnitt 10.5.5.1.

Andra tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m. än tillträde till evenemang som tillhandahålls en beskattningsbar

person omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Om däremot köparen är någon som inte är en beskattningsbar person är även andra kulturella tjänster m.m. omsatta inom landet enligt 5 kap. 11 § ML om aktiviteten faktiskt äger rum här. För ytterligare information om vad som avses med andra kulturella aktiviteter m.m., se avsnitt 10.5.5.2.

10.5.5.1 Tillträde till olika evenemang

Tjänster i form av tillträde till olika evenemang som tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatta inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige (5 kap. 11 a § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen i 5 kap. 11 a § ML är endast tillämplig om köparen är en beskattningsbar person och tjänsten avser tillträdet till olika evenemang som är kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande såsom mässor och utställningar. Även tjänster i anknytning till tillträdet, t.ex. garderobs- eller toalettavgifter på en mäsas eller teater, omfattas av 5 kap. 11 a § ML.

Tillträde till evenemang som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person omfattas inte av denna bestämmelse. Tjänsten omfattas i stället av 5 kap. 11 § ML och är, eftersom olika evenemang innefattas i begreppet aktivitet, omsatt inom landet om evenemanget äger rum här.

Evenemang

Ett evenemang är något som är mer begränsat än en aktivitet. En aktivitet kan även ha ett element av kontinuitet i sig. Med evenemang avses olika arrangemang som sker på en specifik plats och är begränsade i tiden, t.ex. en mäsas, en idrotts tävling, en konferens eller en teaterföreställning. Det ska inte vara fråga om sådana aktiviteter som sker mer utsträckta i tiden utan det ska vara ett visst specifikt evenemang. Exempel på aktivitet, som inte utgör ett evenemang, är ett träningspass i veckan eller en terminskurs i drejning (prop. 2009/10:15 s. 126).

Begreppet ”tillträde till”

Tjänsten avseende tillträde till olika evenemang ska omfatta tillhandahållande av tjänster vars huvudsakliga egenskap består i att ge rätt till tillträde till ett evenemang i utbyte mot en biljett eller betalning, inklusive betalning i form av ett abonnemang, en säsongbiljett eller en periodisk avgift. Det ska gälla:

- tillträde till shower, teaterföreställningar, cirkusföreställningar, marknader, nöjesparker, konserter, utställningar och andra liknande kulturella evenemang,
- tillträde till idrottsevenemang såsom matcher eller tävlingar, och
- tillträde till pedagogiska och vetenskapliga evenemang såsom konferenser och seminarier (artikel 32 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

Detta innebär att tillträde till olika evenemang kan föreligga oavsett om betalning sker direkt på plats eller om betalning för samtliga deltagare sker i förväg. Hur betalningen faktiskt går till påverkar således inte om det kan vara fråga om ett tillträde. Det spelar heller ingen roll om föranmälan är obligatorisk för att få närvara vid evenemanget eller om vem som helst kan få närvara (Skatteverket 2010-12-20, dnr 131 819379-10/111).

EU-domstolen har ansett att bestämmelsen omfattar flera olika tjänster och sker normalt till en mängd olika mottagare, d.v.s. samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av tillhandahållanden kännetecknas även av att de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang. Den plats där dessa sammansatta tillhandahållanden fysiskt utförs är principiellt sett lätt att fastställa då de äger rum på ett visst ställe (C-114/05, Gillan Beach).

Tillträde i flera led Ett tillträde till ett evenemang som arrangören säljer till någon annan som i sin tur i eget namn säljer tillträdet vidare till deltagarna ska bedömas som tillträde till evenemang i båda leden (jfr fråga 6 Skatteverket 2011-08-24, dnr 131 557026-11/111).

Tillträde till ett kulturellt evenemang Ett tillträde till ett kulturellt evenemang eller ett evenemang av underhållningskaraktär som tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här i Sverige (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Tillträde till idrottsliga evenemang För att det ska vara ett idrottsligt evenemang ska det vara en specifik händelse som på något sätt innebär att både köparen och säljaren finns på plats för att utförandet av tjänsten ska kunna ske. Dessutom äger evenemanget rum på en klart identifierbar plats och avslutas efter det att det fysiskt utförs.

Det ska således vara fråga om tjänster som utförs på en plats vid en eller flera specificerade tidpunkter. Exempel på tillträde till ett idrottsligt evenemang är entré till en fotbollsmatch. Skatteverket anser att även deltagande i den idrottsliga aktiviteten, t.ex. en förenings deltagaravgift i en fotbollscup eller ett skidlopp är att anse som tillträde till idrottsligt evenemang. I ett sådant fall får köparen genom sin deltagaravgift anses få tillträde till det idrottsliga evenemanget genom möjligheten att delta (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111).

När köparen av en tjänst som avser ett tillträde till ett idrotts-evenemang (t.ex. entré till en fotbollsmatch) är någon som inte är beskattningsbar person omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML.

Idrottstränare

En beskattningsbar person, t.ex. ett gym, som köper en tjänst från en tränare omfattas inte av 5 kap. 11 a § ML eftersom det inte är fråga om ett tillträde till ett evenemang. Att den beskattningsbara personen, t.ex. gymmet, i sin tur tillhandahåller en idrottslig aktivitet påverkar inte denna bedömning. Tjänsterna omfattas av huvudregeln vid avgörande av beskattningsland (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Idrottsutövare

När en idrottsutövare betalar för rätten att delta i ett idrottsligt evenemang är tjänsten omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här i Sverige. När en idrottsutövare som bedriver ekonomisk verksamhet däremot får ersättning för att idrotta är det aldrig fråga om ersättning för tillträde till ett evenemang. Idrottsutövarens tillhandahållande ska när denne är en beskattningsbar person i fråga om beskattningsland bedömas enligt huvudregeln (Skatteverket 2014-01-27, dnr 131 740375-13/111).

Tillträde till pedagogiskt evenemang

Vid tillhandahållande av en pedagogisk tjänst till en beskattningsbar person gäller det att avgöra om det är fråga om tillträde till ett evenemang, d.v.s. det faktiska deltagandet i det pedagogiska evenemanget. Hur betalningen erläggs för det pedagogiska evenemanget, d.v.s. om betalning sker i samband med tillträdet eller om betalning sker i förskott, saknar betydelse vid bedömningen. Som exempel på tillträde till ett evenemang kan anges ett företag som betalar för att personalen ska kunna delta i ett tvådagars pedagogiskt seminarium. Seminariet har karaktären av ett särskilt evenemang och betalningen avser deltagandet. Om tillhandahållandet i stället avser en utbildning som varar under en längre tid så skulle detta vara ett tillhandahållande av en pedagogisk aktivitet som

inte utgör ett särskilt evenemang. Andra exempel på tillhandahållanden som inte kan omfattas av tillträde till det specifika evenemanget är underleverantörers tillhandahållande till arrangören av det pedagogiska evenemanget, t.ex. föredragshållarens tillhandahållande till arrangören (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111).

Tillträde till pedagogiska evenemang och övriga tjänster i samband med pedagogiska aktiviteter som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person omfattas av 5 kap. 11 § ML, d.v.s. är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här i landet.

Skatteverket har lämnat svar på olika frågor avseende tillträde till evenemang. Nedan följer två exempel som berör utbildning (Skatteverket 2011-08-24, dnr 131 557026-11/111).

Exempel 1

Ett svenskt företag tillhandahåller utbildning inom ekonomi och redovisning. Kursernas längd varierar från en till fem dagar. Kurserna är fristående från varandra och de genomförs i Frankrike. Kunderna är svenska beskattningsbara personer.

I detta fall äger kurserna rum på en specifik plats i Frankrike och de är begränsade i tiden. Kurserna saknar till sin karaktär kontinuitet. Tjänsten ska bedömas som tillträde till ett evenemang av pedagogisk karaktär. Omsättningen är gjord utomlands, eftersom evenemanget äger rum utomlands.

Exempel 2

Ett svenskt företag sänder sin personal till Danmark på en truckförarutbildning. Utbildningen pågår under tre dagar varannan vecka under sex månader.

I detta fall har utbildningen karaktär av kontinuitet. Den är utsträckt i tiden och pågår i korta intervaller under en längre tid. Deltagande i en sådan pedagogisk aktivitet utgör inte tillträde till evenemang. Beskattningsland ska bestämmas utifrån huvudregeln, eftersom köparen är en svensk beskattningsbar person. Det innebär att tjänsten är omsatt inom landet.

Tillträde till mässor Med tillträde till en mässo avses en mässarrangörers tillhandahållande av biljetter till dem som deltar som besökare på mässan. Övriga tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar

person och som har samband med en mäs­sa ska bedömas med utgångspunkt i vilken typ av tjänst som faktisk­ t tillhandahålls. De flesta tjänster som har samband med mäs­sa och som inte utgör tillträde till evenemang omfattas dock av huvudregeln vid bedömning av beskattningsland. Exempel på tjänst som inte utgör tillträde till mäs­sa utan ska ses som en tjänst som omfattas av huvudregeln är utställarens deltagaravgift. En sådan tjänst avser rätten att få delta såsom utställare på mäs­san. Det är inte fråga om möjligheten att få besöka mäs­san i allmänhet utan tjänsten är beroende av att mäs­sarangören tillhandahåller tillträde till olika besökare som kommer och tittar och lyssnar på utställaren i dennes monter (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38109-11/111).

Om köparen är någon som inte är en beskattningsbar person omfattas både tillträde till mäs­sa och övriga tjänster som har samband med en mäs­sa av 5 kap. 11 § ML, d.v.s. är omsatt inom landet om mäs­san äger rum i Sverige.

Tillträde till konferens

Konferenstjänster, d.v.s. tillhandahållande av konferensarrangemang och tjänster avseende tillträde till konferenser, kongresser m.m., är sammansatta tjänster som innefattar flera underliggande tillhandahållanden.

När det gäller tillträde till en konferens så kan en sådan tjänst endast nyttjas av den som faktisk­ t ska delta på konferensen. När en beskattningsbar person köper ett tillträde till en konferens är tjänsten omsatt inom landet om konferensen äger rum i Sverige oavsett hur betalningen sker, d.v.s. oavsett om betalning sker i samband med tillträdet eller om betalning sker i förskott. En underleverantör till en konferensarrangör kan inte anses tillhandahålla ett tillträde till en konferens. Om det är fråga om en annan konferenstjänst än det faktiska tillträdet till konferensen, t.ex. en underleverantörs uppdrag att arrangera en konferens, ska beskattningsland bedömas enligt huvudregeln (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111).

När någon som inte är en beskattningsbar person köper tillträde till en konferens omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML, d.v.s. tjänsten är omsatt inom landet om konferensen äger rum i Sverige.

Skatteverket har lämnat svar på olika frågor avseende tillträde till evenemang. Nedan följer tre exempel som berör konferenser (Skatteverket 2011-08-24, dnr 131 557026-11/111).

Exempel 1

Ett läkemedelsföretag anordnar en kongress i Sverige som vänder sig till svenska och utländska läkare. Läkarna betalar en entréavgift till företaget. På kongressen informerar ett antal föreläsare om företagets produkter. Kongressen pågår ett par dagar.

I företagets tillhandahållande till kongressbesökarna ingår ett pedagogiskt eller vetenskapligt moment. Entréavgifterna utgör ersättning för tillträde till ett evenemang av pedagogisk eller vetenskaplig karaktär. Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom evenemanget äger rum i Sverige.

Exempel 2

Ett svenskt företag tillhandahåller till en kund i Danmark en sammansatt tjänst som innefattar lokal, teknisk utrustning, diverse administrativa tjänster, fika och lunch. Tjänsterna tillhandahålls på en konferens i Sverige. Det ingår inte någon information i tillhandahållandet. Kunden köper konferenstjänsten för ett internt möte.

För att det ska vara fråga om tillträde till evenemang måste det i tillhandahållandet av konferenstjänsten ingå ett pedagogiskt eller vetenskapligt moment. I detta fall saknas ett sådant moment varför beskattningsland ska bestämmas utifrån huvudregeln. Det innebär att omsättningen av konferenstjänsten är gjord utomlands, eftersom kunden är en beskattningsbar person i ett annat land.

Exempel 3

Det förekommer att företag mot ersättning till en konferensarrangör ges möjlighet att marknadsföra sina varor och tjänster under en konferens, t.ex. på en fonddag eller aktieträff. Ett företag som betalar en konferensarrangör för att få marknadsföra sina varor och tjänster under konferensen betalar inte för att få tillträde till evenemanget. Företaget betalar i stället för möjligheten att på bästa sätt exponera sina produkter. Det innebär att beskattningsland ska bestämmas utifrån huvudregeln. Tjänsten är omsatt inom landet om köparen av tjänsten är en svensk beskattningsbar person. Om köparen är en utländsk beskattningsbar person är tjänsten omsatt utomlands.

10.5.5.2 Andra tjänster än tillträdet i samband med kulturella aktiviteter m.m.

Samtliga tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m. som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här.

Följande aktiviteter avses

1. kulturella,
2. konstnärliga,
3. idrottsliga,
4. vetenskapliga,
5. pedagogiska,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar (5 kap. 11 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet.

Tillträde till evenemang som tillhandahålls en beskattningsbar person omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 11 a § ML, d.v.s. tjänsten är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. För andra kulturella tjänster m.m. än tillträde till evenemang och som tillhandahålls en beskattningsbar person bedöms beskattningsland enligt huvudregeln, d.v.s. tjänsten är omsatt inom landet om köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 5 § ML).

Att en tjänst ska ske i samband med en viss aktivitet innebär att tjänsten ska vara direkt hänförlig till den aktuella aktiviteten (prop. 2009/10:15 s. 216).

Förutom tjänster i samband med dessa aktiviteter omfattar bestämmelsen även tjänster som tillhandahålls av organisatören av aktiviteten. Med en organisatör avses den person som tar det faktiska ansvaret för organiseringen av aktiviteten. Således omfattas t.ex. inte den som bara förmedlar biljetterna utan att ha något eget ansvar för aktiviteten.

Underordnade tjänster är sådana tjänster som i sig inte är direkt hänförliga till någon aktivitet som omfattas av bestämmelsen, men som är nödvändiga för att aktiviteten som sådan ska kunna genomföras (prop. 2009/10:15 s. 216). Endast i undantagsfall omfattas underordnade tjänster till en aktivitet av

bestämmelsen i 5 kap. 11 § ML. Orsaken är att underordnade tjänster i normalfallet tillhandahålls till en beskattningsbar person.

Kulturella, konstnärliga och underhållsmässiga aktiviteter

Exempel på kulturella och underhållningsmässiga aktiviteter är teater, cirkus, nöjesfält eller bio.

När det är fråga om ett sådant skattepliktigt tillhandahållande av rättigheter, t.ex. upphovsrätter, som omfattas av skattesatsen 6 procent är det enligt Skatteverket fråga om en tjänst som omfattas av huvudreglerna. Om det skattepliktiga tillhandahållandet avser en annan tjänst än en rättighet ska tillhandahållandet bedömas utifrån vad som faktiskt avses. Det kan t.ex. vara fråga om ett artistiskt framträdande. Tillhandahållanden som omfattas av denna bestämmelse begränsas inte av att det ska vara fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Således omfattas t.ex. jonglörer, clowner och fakirer av denna bestämmelse även om de vanligtvis inte framför något upphovsrättsligt skyddat verk. Enligt Skatteverkets uppfattning är ett artistiskt framträdande en sådan tjänst som avser en kulturell aktivitet eller en aktivitet av underhållningskaraktär (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Idrottslig aktivitet

Tjänster som avser idrottsliga aktiviteter utmärks av att de utförs vid en eller flera specificerade tidpunkter och på en plats, t.ex. på ett gym, en skidanläggning, en fotbollsplan, ett ridhus eller en simhall. Det är således enkelt att avgöra var aktiviteten faktiskt äger rum. Bestämmelsen omfattar de fall när köparen av tjänsten själv ska utöva den idrottsliga aktiviteten. Det kan också vara fråga om att någon får tillträde till ett idrottsevenemang (t.ex. entré till en fotbollsmatch) utan att själv aktivt delta i den idrottsliga aktiviteten (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111).

Idrottstränare

När en tränare tillhandahåller en tjänst direkt till någon som inte är en beskattningsbar person kan tjänsten antingen ses som en idrottslig aktivitet eller en tjänst som omfattas av huvudregeln för tillhandahållanden till andra än beskattningsbara personer. Det avgörande vid bedömningen av om det är fråga om en tjänst som omfattas av huvudregeln är att det är en tjänst som är utsträckt i tiden, t.ex. genom ett avtal, eller om den utförs på olika ställen. Exempel på en sådan tjänst kan vara en tränare som har kontrakt med en elitidrottsman och tränar och följer med idrottsmannen på tävlingar. En sådan tjänst ska hänföras till 5 kap. 6 § ML. En personlig tränare på

ett gym, som idrottsutövaren kan anlita direkt per timme mot separat ersättning, tillhandahåller däremot en tjänst som avser en idrottslig aktivitet som omfattas av 5 kap. 11 § ML. Både köparen och säljaren finns på plats vid idrottsutövandet. Tjänsten tillhandahålls vid ett särskilt tillfälle och på en särskild plats (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Jockey eller kusk

Den tjänst en jockey eller kusk tillhandahåller någon som inte är en beskattningsbar person är en sådan aktivitet som omfattas av 5 kap. 11 § ML. Om tränaren själv kör hästen på tävling anser Skatteverket att tjänsten ska vara underordnad tränartjänsten, vilket innebär att hela tränarens tillhandahållande omfattas av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Vetenskaplig aktivitet

Begreppet vetenskap har inte särskilt belysts i förarbeten eller praxis men det ska vara fråga om forskning eller liknande. EU-domstolen har uttalat att vetenskapliga aktiviteter normalt sett kännetecknas av en kreativ och innovativ sida. Även om en tjänst har dessa kännetecken är det dock inte uteslutet att tjänsten kan omfattas av annan bestämmelse. De aktiviteter som omfattas kännetecknas även av att de normalt tillhandahålls en mängd olika mottagare. EU-domstolen ansåg därför att tjänster som utgörs av forsknings- och utvecklingsarbete på miljö- och teknikområdet utfört av ingenjörer åt en kund inte var en vetenskaplig aktivitet (C-222/09, Kronospan Mielec).

Skatteverket anser att s.k. klinisk läkemedelsprövning inte är en vetenskaplig aktivitet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758723-09/111).

Pedagogisk aktivitet

Skatteverket anser att begreppet pedagogisk aktivitet i 5 kap. 11 § ML åtminstone ska innefatta utbildningstjänster. EU-domstolens uttalande i C-445/05, Haderer, avseende undervisningstjänster kan därför även ligga till grund för bedömningen av vad som utgör pedagogisk aktivitet. Samtliga tjänster som avser pedagogiska aktiviteter och som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person omfattas av bestämmelsen, d.v.s. är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här i landet (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111).

Därmed omfattas sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet enligt 3 kap. 8 § ML. Även en tjänst som är utbildning men där förutsättningarna i övrigt inte uppfyller kraven i 3 kap. 8 § ML för skattefrihet omfattas av begreppet

pedagogisk aktivitet. Det kan vara fråga om en lång utbildning men också olika enskilda seminarier.

Se även Rättslig vägledning ledning, Mervärdesskatt, sidan Begreppet utbildning.

Spelautomater

EU-domstolen har ansett att en tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar utgör en underhållsmässig eller liknande tjänst. Huvudsyftet med dessa aktiviteter är att ge användarna av automaterna underhållning, inte ekonomisk vinning. Själva osäkerheten kring vinstchanserna är en väsentlig del av den underhållning som användare av automaten söker (C-452/03, RAL).

Liknande aktivitet

Liknande aktiviteter exemplifieras i lagtexten med mässor och utställningar.

Enligt EU-domstolens praxis är begreppet ”liknande aktiviteter” ett unionsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. En aktivitet ska anses vara liknande när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i denna bestämmelse. De gemensamma dragen mellan de olika kategorierna bottnar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur, tillhandahållanden som omfattar flera olika tjänster och att nämnda tillhandahållanden normalt sker till en mängd olika mottagare, d.v.s. samtliga de personer som deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av aktiviteter tillhandahålls dessutom vid i tiden avgränsade arrangemang samt att dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe (C-114/05, Gillan Beach).

Mässmontrar

En tjänst som består i att ta fram, tillfälligt upplåta och i förekommande fall transportera mässmontrar till kunder som presenterar sina varor eller tjänster på mässor kan bedömas som antingen reklam, kulturell aktivitet m.m. eller uthyrning av löseegendom. Tillhandahållandet utgör en reklamtjänst när montern används för förmedling av ett budskap för att informera om en varas existens och egenskaper i syfte att öka försäljningen eller den är oupplösligt förbunden med en reklamkampanj. Tjänsten anses som kulturell aktivitet m.m. när tillhandahållandet sker för viss mässa eller när montern följer en förlaga vars form, storlek, material eller utseende bestäms av organisatören av en viss mässa. I det fall upp-

låtelsen av de delar en monter består av utgör den avgörande beståndsdel i tillhandahållandet utgör tjänsten uthyrning av lös egendom (C-530/09, Inter-Mark Group).

Konferenstjänster

Konferenstjänster, d.v.s. tillhandahållande av konferensarrangemang och tjänster avseende deltagande i konferenser, kongresser m.m., är sammansatta tjänster som innefattar flera underliggande tillhandahållanden.

Ett tillhandahållande av en konferenstjänst från en konferensarrangör till deltagarna på konferensen är ett sammansatt tillhandahållande som sker till flera olika deltagare vid en viss tidpunkt och på en viss plats. Tillhandahållande av tillträde till en konferens är omsatt inom landet om det faktiskt äger rum här, oavsett vem som är köpare. Tjänster som en underleverantör tillhandahåller, d.v.s. underordnade tjänster till en konferens, tillhandahålls i regel endast beskattningsbara personer och omfattas då av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111).

10.5.6 Lastning och lossning samt arbete på vara som är lös egendom

10.5.6.1 Inledning

Endast till någon som inte är en beskattningsbar person

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon annan än en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom (5 kap. 12 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 54.2 i mervärdesskattedirektivet.

Detta gäller oberoende av var säljaren respektive köparen av tjänsterna är etablerad eller bosatt. Vidare har det ingen betydelse om varan transporteras ut ur landet eller inte efter det att arbetet har utförts.

Till en beskattningsbar person

Om dessa kategorier av tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person omfattas de av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. I vissa fall är dessa tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person dock omsatta utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 eller 5 ML. Se vidare avsnitt 10.6.

10.5.6.2 Transportanknutna tjänster

Den första kategori som anges i bestämmelsen är tjänster med anknytning till transportverksamhet. Som exempel på sådana tjänster anges lastning, lossning, godshantering och liknande

tjänster. Själva transporttjänsten omfattas däremot inte av denna bestämmelse, se avsnitt 10.5.4.2.

**Bikostnad
vid import**

Det bör noteras att en tjänst inom transportområdet är undantagen från skatteplikt i det fall ersättning för tjänsten ingår i beskattningsunderlaget för import (3 kap. 32 § ML). Se vidare avsnitt 11.5.

10.5.6.3 Värdering av samt arbete på lös egendom

Den andra kategorin som anges i bestämmelsen är tjänster i form av värdering av eller arbeten på vara som är lös egendom.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende, och
- trimning av djur.

Kontroll och analys av en vara som är lös egendom innefattas också i denna kategori, även om kontroll och analys inte längre nämns i lagtexten (prop. 2009/10:15 s. 108).

**Normalt
språkbruk**

För att avgöra om en tillhandahållen tjänst avser värdering av eller arbete på lös egendom ska bedömning ske enligt normalt språkbruk. EU-domstolen har ansett att begreppet ”värdering av materiell lös egendom” enligt normalt språkbruk avser en undersökning av en varas fysiska tillstånd eller äkthet i syfte att bedöma varans värde eller det arbete som måste utföras eller omfattning på skada som har uppkommit. Begreppet ”arbete på materiell lös egendom” avser enligt normalt språkbruk endast ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt (C-167/95, Linthorst).

Arbetsbeting

Bearbetning och förädling, d.v.s. tillverkning med användning av beställarens material (arbetsbeting), ska i beskattningshänseende behandlas som tjänsteomsättning och inte som varuomsättning. Med omsättning av arbetsbeting förstås bl.a. att en

vara på beställning tillverkas och överläts mot ersättning och att förvärvaren av tjänsten tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen eller anställdas arbetsinsats.

Montering och installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, d.v.s. det ska i sådant fall inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, d.v.s. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på detta är reparations-tjänster och byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.5.3.

Om säljarens tillhandahållande endast består i att montera olika maskindelar, som alla har tillhandahållits honom av hans kund, ska transaktionen vara ett tillhandahållande av tjänster.

Analystjänst

När en tjänst förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person och tjänsten är begränsad till att endast analysera t.ex. ett visst ämnes beståndsdelar är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 12 § ML. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om t.ex. hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst.

Tillhandahållande från ett tryckeri

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses som omsättning av vara. Om kunden utöver framställning efterfrågar tilläggstjänster och dessa tilläggstjänster utgör den huvudsakliga delen anser Skatteverket att hela tillhandahållandet är omsättning av tjänst. Om framställningen utgör den huvudsakliga delen ska hela tillhandahållandet anses som omsättning av vara (Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111). I det fall tillhandahållande bedöms som omsättning av en tjänst får beskattningsland avgöras från fall till fall. Tjänsten kan omfattas av 5 kap. 12 § ML men även annan bestämmelse kan bli aktuell.

10.5.7 Restaurang- och cateringtjänster

En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet om den utförs här i Sverige oavsett om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person eller inte. Det avgörande är den plats där tjänsten fysiskt tillhandahålls, d.v.s. där maten och/eller drycken serveras. Bestämmelsen omfattar alla restaurang- eller cateringtjänster utom sådana som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller ombord på tåg under transporter mellan EU-länder (5 kap. 13 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 55 i mervärdesskattedirektivet.

Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg är omsatta inom landet om avgångsorten för tågtransporten finns i Sverige (5 kap. 14 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 57 i mervärdesskattedirektivet.

Ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikestrafik

När det gäller restaurang- och cateringtjänster ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik finns dessa tjänster reglerade i 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Skatteverket anser att tjänster som rent faktiskt utförs ombord på ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik har omsatts utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Det gäller samtliga fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik d.v.s. både de som går till ett annat EU-land och de som går till ett land utanför EU. Det kan vara fråga om tjänster som utförs direkt åt passagerarna t.ex. restaurang- eller cateringtjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Bestämmelsen innebär att Sverige avviker från artikel 57 i mervärdesskattedirektivet eftersom all omsättning av tjänster är omsatta utomlands när fartyget eller luftfartyget går i utrikes trafik oavsett om avgångsorten finns i Sverige eller inte. Stöd för denna bestämmelse finns i stället i artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet (prop. 2009/10:15 s. 110).

Fisketurer

Skatteverket har bedömt att en turfiskebåt inte går i utrikes trafik när den utgår från svensk hamn och efter fisketuren återvänder till samma hamn utan att anlöpa någon hamn i ett annat land. När det gäller tillhandahållande av restaurangtjänster som kan förekomma ombord på turfiskebåt är därmed bestämmelsen i 5 kap. 1 § tredje stycket ML inte tillämplig. Beskattningsland ska därför bedömas enligt 5 kap. 13 § ML. Detta innebär att tjänsten är omsatt inom landet när fiskebåten finns i Sverige, d.v.s. när tjänsten fysiskt har utförts i Sverige. Tjänsten är omsatt utomlands om den fysiskt utförs när båten

**Begreppet
restaurang- och
cateringtjänst**

befinner sig i något annat land eller på internationellt vatten (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Begreppet restaurang- och cateringtjänster bör tolkas i enlighet med vad som följer av artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Begreppet tolkas likadant i 5 kap. som i 7 kap. ML, d.v.s. tolkningen inom ML blir enhetlig (prop. 2011/12:1 s. 270). Skatteverket anser att den uppfattning av begreppet restaurang- och cateringtjänster som verket redogjort för i Skatteverkets ställningstagande 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111 överensstämmer med artikel 6 i rådets tillämpningsförförordning (EU) 282/2011.

Med restaurang- och cateringtjänster förstås att mat och/eller dryck tillhandahålls tillsammans med olika tjänster som har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat- och/eller dryck. Skillnaden mellan restaurang- och cateringtjänster är den plats där tillhandahållandet av tjänsten sker. Restaurangtjänster tillhandahålls i restaurangföretagets lokal, d.v.s. säljarens lokal. Cateringtjänster tillhandahålls däremot på annan plats som köparen bestämmer (Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111, prop. 2009/10:15 s. 109).

För utförlig redogörelse av begreppet restaurang- och cateringtjänster se avsnitt 13.3.4.1.

Ombord på tåg

En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU är omsatt inom landet om avgångsorten för tågtransporten finns i Sverige (5 kap. 14 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 57 i mervärdesskattedirektivet.

Avgångsort i Sverige föreligger om den första platsen för påstigning av passagerare inom EU finns här i landet eller första platsen efter ett uppehåll utanför EU finns i Sverige.

Med ankomstort avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EU för passagerare som stigit på inom EU. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EU.

Bestämmelsen syftar till att förenkla och därigenom möjliggöra beskattning av restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg. Bestämmelsen har en förebild i artikel 37 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 2 b § ML) som avser ombordförsäljning av varor på vissa transportmedel (prop. 2009/10:15 s. 113).

Bestämmelsen reglerar enbart restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på tåg där avgångsort och ankomstort

befinns inom EU. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 13 § ML ska tillämpas på andra sträckor inom Sverige (prop. 2009/10:15 s. 113 f.).

10.5.8 Uthyrning av transportmedel

När beskattningsland ska bestämmas för uthyrning av transportmedel gäller olika regler för korttids- respektive långtidsuthyrning.

Begreppet transportmedel

Med transportmedel avses farkoster och anordningar som är utformade för att transportera personer eller föremål mellan olika platser. Detta gäller oberoende av om de är motordrivna eller inte. Exempel på olika transportmedel kan vara bilar, båtar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbruks-traktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Begreppet omfattar inte fordon som gjorts permanent orörliga och containers eller andra hjälpmedel som används vid frakt eftersom sådana mer är en form av packningsredskap (artikel 38 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011 och prop. 2009/10:15 s. 115).

Definitionen av nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML är inte tillämplig i detta sammanhang.

10.5.8.1 Korttidsuthyrning

En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till kundens förfogande i Sverige (5 kap. 15 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.1 i mervärdesskatte-direktivet.

Bakgrunden till bestämmelsen är att vid korttidsuthyrning av transportmedel presumeras att transportmedlet används i det land där det ställs till kundens förfogande, d.v.s. tjänsten konsumeras där.

Bestämmelsen gäller oavsett om köparen är en beskattningsbar person eller någon som inte är en beskattningsbar person.

Begreppet korttidsuthyrning

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar eller 90 dagar när det gäller fartyg (5 kap. 15 § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.3 i mervärdesskattedirektivet

I förarbetena har beskrivits hur en korttidsuthyrning ska bedömas när avtalet mellan parterna ändras vad gäller tiden

(prop. 2009/10:15 s. 115 f.). Nedan följer en redogörelse för detta.

När det gäller tidsgränsen för korttidsuthyrning av transportmedel, d.v.s. 30 dagar (fartyg 90 dagar), är det den faktiska tiden som ska vara avgörande för bedömningen. Om det av avtal mellan parterna framgår att kunden ska ha bilen i sin besittning under en viss tid bör det kunna presumeras att så är fallet.

Ett avtal som förlängs så att det överskrider de föreskrivna 30 eller 90 dagarna bör omklassificeras till långtidsuthyrning. Om det emellertid är uppenbart att avtalet förlängts till följd av force majeure-liknande omständigheter utanför parternas kontroll bör omklassificering inte ske.

Om det är fråga om flera olika avtal mellan uthyrare och kund avseende samma transportmedel, på samma villkor och avtalen var för sig är att betrakta som korttidsuthyrning uppstår frågan om det verkligen är fråga om två korttidsuthyrningar. Om avtalen löper med mindre än 48 timmar mellan så bör det tidigare avtalet beaktas vid avgörandet om det senare avtalet ska avse korttids- eller långtidsuthyrning. För att undvika uppkomsten av onödig administrativ börda för de berörda bör emellertid normalt det första avtalet inte omklassificeras, d.v.s. första avtalet kvarstår som korttidsuthyrning medan det andra avtalet ses som långtidsuthyrning. Om det framgår av omständigheterna i det enskilda fallet att huvudsyftet med avtalen är att uppnå skattefördelar, bör dock även det första avtalet retroaktivt anses vara långtidsuthyrning.

Om två hyresavtal efter varandra avser olika transportmedel bedöms avtalen i regel var för sig. Om däremot sakförhållandena visar att avtalens huvudsyfte är att uppnå skattefördelar bör de bedömas på det sätt som anges i föregående stycke.

Ställs till kundens förfogande

Ett transportmedel får anses vara ställt till kundens förfogande på den plats där kunden rent fysiskt tar transportmedlet, t.ex. bilen, i besittning. Det är således inte den plats där kunden får nyckeln eller disponerar transportmedlet i juridisk mening som ska vara avgörande utan den plats där bilen hämtas (prop. 2009/10:15 s. 116).

Exempel

Ett kinesiskt företag hyr en bil av ett svenskt företag under en vecka. Det svenska företaget transporterar bilen till Kastrup och överlämnar den där till kunden.

Transportmedlet har inte ställts till kundens förfogande i Sverige varför 5 kap. 15 § ML inte är tillämplig. Tjänsten har i stället omsatts utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

10.5.8.2 Långtidsuthyrning av transportmedel

Från och med den 1 januari 2013 har särskilda regler avseende långtidsuthyrning av transportmedel till annan än en beskattningsbar person införts.

Med långtidsuthyrning av transportmedel avses en tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som utgör korttidsuthyrning av transportmedel.

Långtidsuthyrning till en beskattningsbar person

När långtidsuthyrning av transportmedel tillhandahålls en beskattningsbar person bestäms beskattningsland av huvudregeln (5 kap. 5 § ML). Detta gäller alla typer av transportmedel, d.v.s. även fritidsbåtar.

Långtidsuthyrning till annan än en beskattningsbar person

Långtidsuthyrning av transportmedel som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 15 a § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Om tjänsten förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i annat land är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

Fritidsbåt

Långtidsuthyrning av fritidsbåtar till annan än en beskattningsbar person regleras särskilt fr.o.m. den 1 januari 2013.

Med fritidsbåt avses en sådan båt som inte används i en yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske (prop. 2009/10:15 s. 231).

En tjänst som avser långtidsuthyrning av fritidsbåt till någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet om fritidsbåten faktiskt levereras till förvärvaren i Sverige och uthyraren har säte eller fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 15 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Tjänsten är omsatt utomlands om fritidsbåten faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EU-land och uthyraren har sätet eller fast etableringsställe i det EU-landet och tjänsten tillhandahålls

från sätet eller det fasta etableringsstället (5 kap. 15 a § andra stycket ML).

Vid bedömning av beskattningsland för långtidsuthyrning av fritidsbåtar till någon som inte är en beskattningsbar person saknar det betydelse var kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Det avgörande är i stället till vilken plats fritidsbåten faktiskt levereras till kunden och på vilken plats uthyraren är etablerad. Är fritidsbåten levererad till samma land som där uthyraren är etablerad, är det i detta land som beskattningen ska ske. Är uthyraren etablerad i ett annat land än det land där fritidsbåten faktiskt levereras bestäms beskattningsland enligt 5 kap. 15 a § första stycket ML.

Exempel

En svensk privatperson hyr en segelbåt av ett svenskt uthyrningsföretag under ett år. Båten levereras till privatpersonen i Frankrike. Det svenska uthyrningsföretaget fraktar ner båten till Frankrike för denna uthyrning. Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom uthyrningsföretaget saknar etablering i Frankrike och privatpersonen är bosatt i Sverige (5 kap. 15 a § första stycket ML). I det fall det svenska uthyrningsföretaget har ett fast etableringsställe i Frankrike från vilket tjänsten tillhandahålls och båten faktiskt levereras i Frankrike är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 15 a § andra stycket ML).

10.5.9 Diverse tjänster

10.5.9.1 Inledning

Beskattningsland avseende de tjänster som anges i 5 kap. 18 § ML regleras i 5 kap. 16–17 §§ ML. Bestämmelserna omfattar bara uppräknade tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person till eller från ett land utanför EU. Tillhandahålls uppräknade tjänster till en beskattningsbar person bedöms beskattningsland av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Vidare bedöms beskattningsland enligt huvudregel i 5 kap. 6 § ML när uppräknade tjänster tillhandahålls från företag inom EU till någon som inte är en beskattningsbar person inom EU.

Bestämmelserna i 5 kap. 16–18 §§ ML motsvaras av artiklarna 58, 59 och till viss del av 59a i mervärdesskattedirektivet. Syftet med bestämmelserna är att uppnå beskattning i det land där konsumtion sker.

De tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling, samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. tillhandahållande av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
 - a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av program och utrustning,
 - b. programvara och uppdatering av denna,
 - c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
 - d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga,

idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

e. distansundervisning,

13. tillträde till och överföring eller distribution genom

a. ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,

b. ett system för el, eller

c. ett nät för värme eller kyla,

14. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

EU-domstolen har konstaterat att de yrkesgrupper som finns uppräknade i katalogen inte avser yrkena som sådana utan i stället anknyter artikeln till de tjänster som normalt tillhandahålls av dessa och närstående yrkesgrupper (C-41/04, Levob Verzekering och OV Bank).

En tjänst ska anses som ”liknande” i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i artikel 59 i mervärdesskattedirektivet om båda två har samma syfte (C-145/96, Hoffmann).

En bedömning utifrån normalt språkbruk ska göras i varje enskilt fall för att avgöra om tjänsten är att hänföra till bestämmelsen (C-167/95, Linthorst).

Begreppet förvärv

Enligt artikel 59a i mervärdesskattedirektivet ges möjlighet att bestämma beskattningsland utifrån faktiskt nyttjande. Denna möjlighet finns dock inte för sådana elektroniska tjänster som anges i artikel 58 eller i artikel 59 första stycket k (motsvaras av 5 kap. 18 § 12 ML). Enligt artikel 59b i mervärdesskattedirektivet måste medlemsstaterna tillämpa bestämmelserna om faktiskt nyttjande i artikel 59a första stycket b på telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar.

Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets tolkning av 5 kap. 16–17 §§ ML (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111).

Vid tillämpning av 5 kap. 16–17 §§ ML ska platsen för den faktiska användningen av tjänsten ligga till grund för bedömning av beskattningsland. Detta gäller samtliga tjänster som anges i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, när tjänsterna förvärvas av någon som inte är en

beskattningsbar person. Det ska alltså enligt Skatteverkets mening vara fråga om att tjänsten faktiskt används på plats i Sverige för att beskattning ska kunna ske inom landet.

Således ska tjänsten, med undantag för elektroniska tjänster, faktiskt användas i Sverige för att omsättningen ska anses ha skett inom landet. Detta kan utläsas genom att det i lagtexten anges att tjänsten ska förvärfvas här (5 kap. 16 § 1 ML).

Vidare anser Skatteverket att det krävs att tjänsten, med undantag för elektroniska tjänster, som tillhandahålls från Sverige faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är en beskattningsbar person för att tjänsten ska anses omsatt utomlands. Detta kan utläsas genom att det i lagtexten anges att tjänsten ska förvärfvas i ett land utanför EU (5 kap. 17 § första stycket).

För elektroniska tjänster krävs inte att tjänsten faktiskt används i Sverige för att den ska anses omsatt inom landet. Elektroniska tjänster är omsatta inom landet om de tillhandahålls från plats utanför EU och förvärvaren är någon som inte är en beskattningsbar person men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, oavsett var den faktiska användningen av tjänsten sker.

10.5.9.2 Telekommunikationstjänster

Med telekommunikationstjänster avses tjänster som rör överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel samt dessutom överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning (5 kap. 18 § 10 ML).

Även tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter är telekommunikationstjänster. Detta innebär att anslutningar till nätverk (såsom Internet) inkluderas. Även överlåtelser av kapacitet av annan än den som disponerar över ett nät eller nätverk samt tjänster för dirigerings och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.

Telekommunikationstjänster omfattar även tjänster såsom telefoni – såväl fast som mobil- och faxmeddelanden. Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av begreppet. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet och inte meddelandet i sig (innehållet) som avses.

Detta innebär att själva data-, radio- eller TV-programmet m.m. som överförs inte omfattas av begreppet.

EU-domstolen har bedömt att en teleoperatör som säljer telefonkort till en distributör har tillhandahållit distributören en telekommunikationstjänst. Telefonkortet gick endast att ringa telefonsamtal med och distributören sålde korten vidare i eget namn för egen räkning (C-520/10, Lebara).

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vad gäller telekommunikationstjänster och radio- televisionssändningar (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

**Omsättning
inom landet**

Telekommunikationstjänster samt radio- och televisionssändningar som tillhandahålls från ett land utanför EU till någon som inte är en beskattningsbar person men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, är omsatta inom landet när de faktiskt används här. Detta innebär enligt Skatteverkets uppfattning att när någon som inte är en beskattningsbar person i Sverige förvärvar telekommunikationstjänster, radio- eller televisionssändningar så är dessa tjänster omsatta inom landet. Det gäller oavsett om de tillgodogörs genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här eller inte. Eftersom det är den faktiska användningen som styr i dessa fall är även t.ex. mobiltelefonitjänster omsatta inom landet under ovan förutsättningar (5 kap. 16 § 1 ML).

Telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar är dessutom omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett land utanför EU till någon annan än en beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land under förutsättning att det tillgodogörs genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här (5 kap. 16 § 2 ML).

Omsättning av telekommunikationstjänster och radio- televisionssändningar till köpare bosatt i Sverige omfattas av 5 kap. 16 § 1 ML, och om köparen är bosatt i ett annat EU-land så omfattas tjänsten av 5 kap. 16 § 2 ML.

**Omsättning
utomlands**

Telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar som tillhandahålls från Sverige och som faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta utomlands (5 kap. 17 § första stycket ML).

Således krävs enligt Skatteverket att tjänsten faktiskt används i ett land utanför EU.

10.5.9.3 Elektroniska tjänster

Det karaktäristiska för de elektroniska tjänster som omfattas av 5 kap. 18 § 12 ML är att de först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk och att de till stor del är beroende av informationstekniken för att kunna tillhandahållas samt att de kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning.

Till elektroniska tjänster hänförs tillhandahållande av webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning. Dit hänförs också tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna samt tillhandahållande av databasåtkomst. Även bilder, texter och musik som tillhandahålls via Internet eller annat elektroniskt nätverk omfattas av denna bestämmelse.

Om däremot Internet eller annat elektroniskt nätverk enbart används som ett verktyg för kommunikation mellan parterna (t.ex. e-post) innebär inte detta att det är fråga om en elektronisk tjänst.

Se även artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Virtuella världar

En beskattningsbar person som i ekonomisk verksamhet mot ersättning tillhandahåller ett online-spel med tillgång till en virtuell värld tillhandahåller tjänster. Tjänsterna utgör sådana elektroniska tjänster som finns exemplifierade i 5 kap. 18 § 12 ML och artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (Skatteverket 2013-07-04, dnr 131 421398-13/111).

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vad gäller elektroniska tjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

Omsättning inom landet

Elektroniska tjänster är omsatta inom landet om förvärvaren är någon annan än en beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige när de tillhandahålls från en plats utanför EU. Detta gäller oavsett var tjänsten faktiskt används eftersom det av lagtexten framgår att tjänsterna kan förvärfvas antingen här eller i ett annat land (5 kap. 16 § 1 ML).

**Omsättning
utomlands**

Elektroniska tjänster är omsatta utomlands när dessa tillhandahålls från Sverige till någon annan än en beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU. Detta gäller således oavsett var tjänsten faktiskt används. Det avgörande för bedömningen av elektroniska tjänster är enligt Skatteverkets uppfattning vem köparen är och var denne är etablerad (5 kap. 17 § andra stycket ML).

10.5.9.4 Övriga tjänster

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vad gäller övriga tjänster, d.v.s. de som anges i 5 kap. 18 § ML förutom telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

**Omsättning
inom landet**

Sådana tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, är omsatta i Sverige om de tillhandahålls från ett land utanför EU till någon som inte är en beskattningsbar person men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Detta gäller enligt Skatteverkets uppfattning under förutsättning att faktisk användning av tjänsten sker i Sverige (5 kap. 16 § 1 ML).

**Omsättning
utomlands**

Sådana tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, som tillhandahålls från Sverige och som faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta utomlands. Således krävs enligt Skatteverkets uppfattning att tjänsten faktiskt används i land utanför EU (5 kap. 17 § första stycket ML).

Om tjänsten inte används i ett land utanför EU är bestämmelsen i 5 kap. 17 § första stycket ML inte tillämplig. Beskattningsland ska i stället bedömas enligt huvudregeln i 5 kap. 6 § ML.

Exempel

Nättjänster tillhandahålls från en beskattningsbar person i Sverige till en norsk privatpersons sommarstuga i Sverige. Denna tjänst är omsatt inom landet även om köparen är en norsk privatperson eftersom den faktiska användningen sker här i landet och inte i ett land utanför EU.

Spelarrättigheter

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att överlåtelse av spelarrättigheter är att anse som en tjänst som utgör en sådan

ekonomisk rättighet som avses i 5 kap. 18 § 1 ML (RÅ 2007 ref. 57).

**Utsläppsrätter,
elcertifikat m.m.**

Skatteverket anser att utsläppsrätter avseende koldioxid samt elcertifikat och liknande rättigheter utgör sådana rättigheter som omfattas av 5 kap. 18 § 1 ML. Såväl elcertifikat som utsläppsrätter är bärare av lagreglerade rättigheter gentemot staten att agera på ett visst sätt (Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 934489-09/111).

Informationstjänst

Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Pedagogiska aktiviteter omfattas av 5 kap. 11 § ML, se avsnitt 10.5.5. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller utgöra en elektronisk tjänst.

10.6 Omsättning utomlands i vissa fall i 5 kap. 19 § ML

Allmänt

Om en tjänst är omsatt inom landet enligt någon av paragraferna 5 kap. 4–16 §§ ML kan den ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § ML.

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 146.1 d och e samt 148 c, d, f och g.

**Tjänst på fartyg
eller luftfartyg**

Omsättning av tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse i hamnar eller flygplatser, anses som omsättning utomlands. Detsamma gäller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg (5 kap. 19 § 1 ML).

Med uttrycket ”fartyg [...] i utrikes trafik” avses fartyg, dock inte sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, d.v.s. både inom och utom EU. Motsvarande gäller för luftfartyg, d.v.s. luftfartyget ska ankomma utländsk flygplats. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämföras med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 9.7.3.

Uthyrning

Vid tillhandahållande av tjänster som avser uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anser Skatteverket att uthyrningen undantas från beskattning endast i det fall uthyrningstjänsten tillhandahålls direkt till den som ska använda fartyget eller luftfartyget i utrikestrafik. Det gäller även vid uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Övriga tjänster

För andra tjänster än uthyrning som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg är omsatta utomlands oavsett i vilket led tjänsterna tillhandahålls. Även en underentreprenörs omsättning kan därmed ske utomlands (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Tjänster i samband med export eller viss import

Omsättning av lastning, lossning, transport eller andra tjänster som har direkt samband med export eller viss import av varor anses omsatta utomlands (5 kap. 19 § 2 ML).

Bestämmelsen omfattar tjänster i direkt samband med export av varor både från Sverige och från ett annat EU-land.

När det gäller tjänster i direkt samband med import är dessa tjänster omsatta utomlands när det gäller import av varor

- som omfattas av de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager,
- som inte tullbeskattats i Sverige på grund av särskilt tullförfarande, d.v.s. temporär import, extern transitering, viss intern transitering,
- som lagts i ett särskilt skatteupplag i ett annat medlemsland eller
- som undantagits i ett annat medlemsland på grund av särskilt tullförfarande.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 2 ML motsvaras av artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att bestämmelsen inte ska tolkas så att den omfattar endast tjänster i samband med att varor överläts mot ersättning. Även brevbefordran till ett land utanför EU kan omfattas av 5 kap. 19 § 2 ML (HFD 2011 ref. 87). Se vidare avsnitt 10.5.4.3.

Temporär import och extern transitering är olika förfaranden som kan användas när varor förs in till unionen från ett land utanför EU. De olika förfarandena innebär att varorna kan transporteras inom EU utan att mervärdesskatt betalas i samband med införseln. Betalning av mervärdesskatt för importen sker som regel i stället i slutdestinationslandet (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Vid tillämpning av 5 kap. 19 § 2 ML är det inte avgörande till vem tjänsten tillhandahålls eller att tjänsten ska tillhandahållas på viss plats (t.ex. godsterminal).

Exempel 1

Ett svenskt lastningsföretag tillhandahåller lastningstjänster av varor till ett annat svenskt företag. Lastningstjänsterna tillhandahålls i samband med att det svenska företaget för in spannmål från Ryssland. Varorna ska direkt efter införseln läggas i skatteupplag. I och med att tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person i Sverige är den omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. Tjänsten tillhandahålls dock i samband med att varan har placerats i skatteupplag (9 c kap. 1 § ML) direkt efter importen. Lastningstjänsten är därför omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML trots att tjänsten tillhandahålls mellan två svenska beskattningsbara personer.

Exempel 2

En transport av varor påbörjas i Växjö för att avslutas i USA. En svensk speditör anlitas för hela transporten. Speditören anlitar i sin tur en svensk fraktförare att transportera varorna från Växjö till Göteborg för vidarefrakt med fartyg. Transporten mellan Växjö och Göteborg är enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML omsatt inom landet då köparen är en svensk beskattningsbar person. Eftersom den sker i samband med en export är den dock omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML. Det avgörande för bedömningen är alltså inte vem som är uppdragsgivaren utan att tjänsten har samband med export.

Exempel 3

Varor, som förts in till EU från USA, transporteras från Rotterdam till Göteborg och sedan till Helsingfors där de införtullas. Köparen av transporttjänsterna är en svensk beskattningsbar person. Transporttjänsterna ska dock inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom de omfattas av förfarandet om extern transitering.

Exempel 4

Varor transporteras från Rotterdam till ett skatteupplag i Hamburg. Köparen av transporttjänsten är en svensk

beskattningsbar person. Transporttjänsten ska dock inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom den omfattas av ett annat lagerförfarande än tullagerförfarandet. Detta gäller även om skatteupplaget finns i Sverige.

Exempel 5

En svensk beskattningsbar person säljer en varu-transporttjänst som har direkt samband med temporär import i Sverige. Varan som ska transporteras från Norge till Sverige ska användas tillfälligt här i landet vid en utställning. Varutransporttjänsten ska inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom den hänförs till en import som omfattas av förfarandet om temporär import med fullständig befrielse från tull.

Arbete/reparation på vara

En tjänst som består av arbete på vara och som tillhandahålls någon som är en beskattningsbar person i Sverige anses omsatt inom landet enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Är förvärvaren någon som inte är en beskattningsbar person är tjänsten omsatt inom landet om arbetet fysiskt utförs här enligt 5 kap. 12 § ML, se avsnitt 10.5.6.

Även om tjänsten anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 eller 12 § ML kan den anses omsatt utomlands (5 kap. 19 § 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 d i mervärdes-skattedirektivet.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 3 ML innebär att tjänster som består av arbete på vara som utgör lös egendom anses omsatta utomlands om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU. Detta gäller under förutsättning att egendomen efter att arbetet utförts transporteras ut ur EU. Transporten ska ske av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någongonas räkning. Skatteverket anser att bestämmelsen även är tillämplig i det fall varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar efter utfört arbete. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

Reparation av bil från ett land utanför EU

För att kunna betrakta en tjänst som avser arbete på vara som utgör lös egendom som en omsättning utomlands anser Skatteverket att säljaren ska kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda. Det innebär att säljaren ska visa att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger

särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa tullförfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EU. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat (RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100).

Förmedling

En förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn och som tillhandahålls någon som är en beskattningsbar person i Sverige anses omsatt inom landet enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML.

Även om tjänsten anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML kan den anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 ML innebär att om den förmedlade varan eller tjänsten anses omsatt i ett land utanför EU enligt 5 kap. 1 § första stycket, annan punkt i 19 § eller 3 a § ML, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

Är förvärvaren någon som inte är en beskattningsbar person är tjänsten omsatt inom landet om förmedlingstjänsten avser en vara eller tjänst som är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML). I det fall omsättningen av den förmedlade vara eller tjänsten är omsatt utomlands, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML, se avsnitt 10.5.2. Detta innebär att 5 kap. 19 § 4 ML inte kan bli tillämplig när förmedlingstjänsten tillhandahålls annan än en beskattningsbar person.

Resetjänst

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärfvar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses omsatt inom landet, om resebyrån har etablerat sätet för den ekonomiska verksamheten i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls (9 b kap. 4 § första stycket ML).

Om en resebyrå som ett led i omsättning av en resetjänst förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån utanför EU, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4 ML (9 b kap. 4 § andra stycket ML). Om förvärven avser varor och tjänster som förvärvats av beskattningsbara personer både inom och utanför EU ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna i ett land utanför EU anses omsatt utomlands. Skatteverket anser att begreppet utanför EU i bestämmelsen syftar på platsen för en transaktions genomförande (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Eftersom 5 kap. 19 § 4 ML avser förmedling i annans namn innebär regleringen i 9 b kap. 4 § andra stycket ML att en resebyrås tillhandahållande under angivna förutsättningar jämföras med en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4 ML. Detta trots att resebyrån agerar i eget namn (jfr artikel 309 i mervärdesskattedirektivet). Se vidare avsnitt 31.

När t.ex. en resebyrå, som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får provision från researrangören bedöms beskattningsland enligt 5 kap. 5 § ML. Det gäller eftersom köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person. I det fall resetjänsten, d.v.s. huvudtransaktionen, bedöms som omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML (jfr 9 b kap. 4 § andra stycket ML), är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML. När en resetjänst till en del anses omsatt i ett land utanför EU och till en del i ett land inom EU anser Skatteverket att samma uppdelning inte ska ske när det gäller förmedlingstjänsten av sådan resetjänst. Skatteverket anser att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Även i det fall förmedlingstjänsten inte avser en resetjänst, utan t.ex. enbart en persontransport eller en hotelltjänst, ska beskattningsland bedömas enligt antingen 5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 7 § ML, beroende på om förvärvaren är en beskattningsbar person eller inte.

Exempel

En svensk resebyrå förmedlar en flygresor från Sverige till USA åt en researrangör som är en beskattningsbar person i Sverige. Till att börja med kan konstateras att

förmedlingstjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. Därefter ska en bedömning göras utifrån 5 kap. 19 § ML. Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML. Den underliggande transaktionen, persontransporten, är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML, eftersom den inte i sin helhet äger rum i Sverige. Persontransporten får anses som en omsättning utanför EU eftersom den inte är omsatt inom landet och transporten går till ett land utanför EU.

Varutransport-tjänst, arbete på lös egendom m.m. som i sin helhet används utanför EU

Varutransporttjänst, stödtjänst vid transportverksamhet, värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom som tillhandahålls en beskattningsbar person ska anses omsatt utomlands om den uteslutande används eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU (5 kap. 19 § 5 ML).

Det är endast vissa tjänster som omfattas av bestämmelsen. De aktuella tjänsterna är sådana som det är förhållandevis enkelt att konstatera om de uteslutande används eller på annat sätt tillgodogörs i ett land utanför EU (prop. 2009/10:15 s. 122).

De tjänster som omfattas är:

- varutransporttjänster,
- lastning, lossning eller annan stödtjänst i samband med varutransport,
- värdering av vara som är lös egendom, och
- arbete på vara som är lös egendom.

Bestämmelsen innebär att om det är fråga om t.ex. en varutransport som i sin helhet genomförs utanför EU är den omsatt utomlands trots att köparen av tjänsten finns i Sverige. Det gäller oavsett om transporten sker i ett land utanför EU eller om transporten sker mellan flera länder utanför EU. Det som avgör är således att transporten inte till någon del sker inom EU (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Uteslutande nyttjas

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 5 ML saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet men har stöd i mervärdesskattedirektivets bestämmelser om faktisk användning som finns i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet. Enligt första stycket a i denna artikel får en medlemsstat anse en tjänst omsatt utanför EU om det faktiska användandet av tjänsten äger rum i ett land utanför EU. Det gäller trots att

tjänsten enligt de allmänna reglerna anses omsatt inom medlemsstaten. Denna artikel ger Sverige rätt att ha en bestämmelse som innebär att viss omsättning ska anses ha skett utomlands trots att den enligt annan bestämmelse har skett inom landet. Mot bakgrund av hur transporttjänster i övrigt beskattas enligt 5 kap. 9 § ML är det enligt regeringens mening välavvägt att sådana varutransporttjänster undantas från svensk beskattning med stöd av artikel 59a i mervärdesskattedirektivet om de uteslutande används eller på annat sätt tillgodogörs i ett land utanför EU (prop. 2009/10:15 s. 122).

Sverige avstår således från att beskatta vissa tjänster när dessa används i sin helhet i ett land utanför EU. Orsaken till att denna bestämmelse införs är att vissa tjänster kan komma att dubbelbeskattas i de fall tjänsterna i sin helhet utförs i ett land utanför EU samtidigt som de omfattas av 5 kap. 5 § ML i de fall köparen är en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige.

Exempel

En varutransporttjänst som förvärfvas av en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. I det fall varustransporten utförs mellan två orter inom ett land utanför EU, är dock tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 5 ML eftersom transporten i sin helhet uteslutande används eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.