

Målnummer: 7138-10 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2011-10-28

Rubrik: Tjänster avseende brevbefordran från Sverige till ett land utanför EU som utförs på uppdrag av en näringsidkare i Sverige ska anses omsätta här och undantas från skatteplikt såsom export. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Lagrum: 5 kap. 5 §, 9 § och 19 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav X AB bl.a. följande. Sökanden levererar på uppdrag av svenska och utländska näringsidkare brev från Sverige till andra EU-länder och till länder utanför EU. - I ett den 13 juni 2007 meddelat förhandsbesked avseende X AB konstaterade Skatterättsnämnden att bestämmelsen avseende omsättningsland för brev till utlandet i dåvarande 5 kap. 5 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, saknade motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Regleringen i ML innebar att befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) skulle anses som en omsättning inom landet. Enligt nämnden skulle regeln inte tillämpas. X AB:s postbefordran till utlandet skulle i stället med tillämpning av principen om s.k. direkt effekt bedömas enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser om gemenskapsinterna transporter respektive undantag för export av tjänster avseende transporter. En sådan bedömning innebar att mervärdesskatt inte skulle utgå avseende X AB:s brevbefordran till utlandet. Giltighetstiden för förhandsbeskedet fastställdes till att avse redovisningsperioder under tiden den 1 mars 2007 - den 28 februari 2010. - X AB ansöker nu om ett nytt förhandsbesked avseende de aktuella frågorna. X AB önskar ett besked såväl rörande de vid tidpunkten för ansökan den 20 oktober 2009 gällande reglerna (fråga 1) som den nya reglering på området som trädde i kraft den 1 januari 2010 (fråga 2).

Skatterättsnämnden (2010-11-10, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 2 - Mervärdesskatt ska tas ut avseende X AB:s brevbefordran från Sverige till ett annat EU-land eller till en plats utanför EU om tjänsten tillhandahålls en sådan näringsidkare i Sverige som omfattas av 5 kap. 5 § första stycket ML. Mervärdesskatt ska inte tas ut för X AB:s brevbefordran från Sverige till ett annat EU-land eller till en plats utanför EU om tjänsten med tillämpning av artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) ska anses omsatt utomlands. - Beslut - Fråga 1 - Frågan avvisas. - Motivering - - - Avvisningen - Skatterättsnämnden har som framgått meddelat ett förhandsbesked avseende X AB vars giltighetstid gick ut den 28 februari 2010. Nya regler som bl.a. avser omsättningsland har trätt i kraft den 1 januari 2010 (SFS 2009:1333) . Ett förhandsbesked avseende reglerna före den tidpunkten kan endast avse tillhandahållanden som inte redan har bedömts av Skatterättsnämnden i det tidigare meddelade förhandsbeskedet. I den mån Skatterättsnämnden inte har gjort en sådan bedömning skulle ett förhandsbesked med hänsyn till att X AB:s nu aktuella ansökan kom in till Skatterättsnämnden den 26 oktober 2009 endast komma att gälla för redovisningsperioderna november och december

2009 och kan därför enligt nämndens uppfattning inte anses vara av vikt för X AB. Mot bakgrund av dessa omständigheter anser nämnden att ett förhandsbesked rörande tillämpningen av de numera upphävda bestämmelserna inte ska meddelas. Ansökan avvisas därför i den delen. -

Rättsligt - Enligt 5 kap. 9 § första stycket ML är en varu- eller persontransporttjänst omsatt inom landet om transporten i sin helhet genomförs i Sverige, om inte annat följer av, såvitt nu är i fråga, andra stycket. Enligt andra stycket gäller inte första stycket en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare. Enligt tredje stycket i dess lydelse till och med den 31 augusti 2010 ska befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 3 § postlagen (1993:1684) anses som en omsättning inom landet. I bestämmelsens lydelse enligt SFS 2010:1046, som trätt i kraft den 1 september 2010, görs hänvisningen till sådan postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045). I sak är bestämmelsens innehåll oförändrat (prop. 2009/10:216 s.106). - Frågan huruvida bestämmelsen om brevbefordran skulle slopas eller föras över till de fr.o.m. 2010 tillämpliga reglerna har berörts i förarbetena (se prop. 2009/10:15 s. 103 f.). Av där angivna skäl ansågs att bestämmelsen tills vidare skulle finnas kvar. -

Huvudregeln för var en tjänst som tillhandahålls en näringsidkare ska anses omsatt finns i 5 kap. 5 § första och andra stycket ML. En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap ska enligt första stycket anses omsatt inom landet, om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om näringsidkaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om näringsidkaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En tjänst är dock enligt andra stycket inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands. Huvudregeln i 5 kap. 5 § ML har sin motsvarighet i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. - En omsättning av tjänster enligt någon av 5 kap. 4-18 §§ ML anses enligt 5 kap. 19 § ML som omsättning utomlands bl.a. då det är fråga om lastning, lossning, transport eller andra tjänster i samband med export (punkt 2), eller, då det är fråga om en varutransporttjänst, om tjänsten tillhandahålls en näringsidkare och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG (punkt 5). - Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 2 fick sin nuvarande lydelse för att bättre motsvara vad som föreskrivs i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet (prop. 2009/10:15 s. 120). Enligt punkt 1. e i artikeln ska, såvitt nu är aktuellt, sådana transaktioner undantas från skatteplikt som avser tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, om tillhandahållandet av tjänsterna är direkt förbundet med export. - Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 5 ML har införts med stöd av artikel 59a a i mervärdesskattedirektivet i syfte att undvika eventuell dubbelbeskattning i de fall tjänsterna i sin helhet utförs i ett tredje land samtidigt som de omfattas av 5 kap. 5 § ML i de fall köparen är en näringsidkare som är etablerad i Sverige (prop. 2009/10:15 s. 122). - Skatterättsnämndens bedömning - I ärendet är det ostridigt att en tillämpning av 5 kap. 9 § tredje stycket ML medför att X AB:s aktuella befordran av brev till utlandet ska anses som omsättning inom landet. Fråga i ärendet är emellertid om bestämmelsen kan anses strida mot mervärdesskattedirektivet och om detta i tillämpliga delar har s.k. direkt effekt, dvs. företräde framför den nationella bestämmelsen. - Enligt artikel 288 i EUF-fördraget är ett direktiv bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat i vad avser det resultat som ska uppnås. Direktiv ska enligt EU-domstolens praxis ges företräde framför däremot stridande nationella regler i det fall en avvikelse innebär att en rättighet beskärs genom nationell lagstiftning (jfr t.ex. rättsfallen van Gend en Loos mål 26/62 och Costa mål 6/64). Om en direktivbestämmelse ger upphov till rättigheter som kan åberopas inför nationella domstolar och myndigheter och om den är klar, precis och ovillkorlig har den denna s.k. direkta effekt. - Mervärdesskattedirektivet saknar en bestämmelse som motsvarar bestämmelsen i 5 kap. 9 § tredje stycket ML enligt vilken brevbefordran i postverksamhet ska anses som en omsättning inom landet. I stället ska en prövning göras av om de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är tillämpliga på transporttjänster i

förekommande fall är tillämpliga på X AB:s aktuella tjänster avseende brevbefordran. Vid bedömningen utgår nämnden från att X AB:s uppdragsgivare agerar i egenskap av beskattningsbar person och att denne i förekommande fall har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, ett annat EU-land eller ett land utanför EU. - Brevbefordran från Sverige till annat EU-land - Vad först gäller X AB:s brevbefordran från Sverige till ett annat EU-land ska, när uppdragsgivaren är en näringsidkare i Sverige, platsen för tillhandahållandet enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet vara i Sverige. En tillämpning av mervärdesskattedirektivet leder i detta fall inte till något annat resultat än en tillämpning av bestämmelsen om brevbefordran i ML. Någon direkt effekt av mervärdesskattedirektivets bestämmelser i artikel 44 aktualiseras därmed inte, utan aktuell brevbefordran ska med stöd av 5 kap. 9 § tredje stycket ML anses omsatt i Sverige. - Vad däremot gäller de fall där X AB:s tjänster avser brevbefordran från Sverige till ett annat EU-land och tjänsten utförs åt en uppdragsgivare i ett annat EU-land eller i ett land utanför EU innebär bestämmelserna i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och även i dess motsvarighet i 5 kap. 5 § ML att sådana tjänster inte ska anses omsatta i Sverige. Denna bedömning innebär att mervärdesskattedirektivets bestämmelser i artikel 44 vilka får anses klara, precisa och ovillkorliga ska ges företräde framför bestämmelsen om brevbefordran i 5 kap. 9 § tredje stycket ML. X AB:s brevbefordran från Sverige till ett annat EU-land ska därför i dessa fall inte anses som en omsättning inom Sverige. - Brevbefordran från Sverige till ett land utanför EU - X AB och Skatteverket är ense om att rubricerad brevbefordran, när den utförs åt en uppdragsgivare i annat EU-land eller i ett land utanför EU, inte ska anses omsatt i Sverige. Av samma skäl som redovisats ovan vad gäller bedömningen av brevbefordran till ett annat EU-land delar Skatterättsnämnden parternas uppfattning. - Härfter återstår bedömningen av den situationen att X AB på uppdrag av en näringsidkare i Sverige utför brevbefordran från Sverige till ett land utanför EU. Frågan är om denna brevbefordran, på sätt X AB gör gällande, ska anses utgöra en sådan transport i samband med export som avses i 5 kap. 19 § 2 ML och i dess motsvarighet i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet eller om tjänsten i enlighet med Skatteverkets uppfattning ska anses omsatt i Sverige. - Till sin mervärdesskatterättsliga karaktär är brevbefordran att hänföra till en tjänst, nämligen en tjänst avseende transport av vara. För att transport av vara ska omfattas av 5 kap. 19 § 2 ML krävs enligt nämndens mening att det är fråga om en transport i samband med export av varorna. I artikel 146.1 e uttrycks detta krav på samband så att tillhandahållandet av transporttjänsterna ska vara direkt förbundet med export. Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Någon direkt motsvarighet till definitionen av begreppet export finns inte i mervärdesskattedirektivet. Begreppet export kan dock ses mot bakgrund av de rättsverkningar som är förbundna härmed. Utöver de undantag för export som anges i bl.a. artikel 146 föreligger enligt artikel 169 b rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt (jfr 10 kap. 12 § ML). När en vara exporteras inträder således dessa rättsverkningar. Brevbefordran till ett land utanför EU som görs på uppdrag av en näringsidkare i Sverige kan enligt nämndens mening inte hänföras till en sådan transporttjänst som har samband med export eftersom det inte föreligger någon varuexport med därtill knutna rättsverkningar som har samband med transporten. - Inte heller kan X AB:s aktuella brevbefordran anses som en sådan varustransporttjänst som är omsatt utomlands med stöd av 5 kap. 19 § 5 eftersom tjänsten inte uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU. - Enligt förutsättningarna ska de aktuella tjänsterna avseende brevbefordran tillhandahållas av en sådan näringsidkare i Sverige som omfattas av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Vid sådan förhållande ska platsen för tillhandahållandet vara i Sverige. En tillämpning av mervärdesskattedirektivet leder därmed i detta fall inte till något annat resultat än en tillämpning av bestämmelsen för brevbefordran i ML. Någon direkt effekt av mervärdesskattedirektivets bestämmelser i artikel 44 aktualiseras därför inte, utan den aktuella brevbefordran ska med stöd av 5 kap. 9 § tredje stycket ML anses omsatt i Sverige. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i

de i det föregående gjorda bedömningarna. - Beskedet avser redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2010 - den 31 december 2012.

Ledamoten Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde: Vad gäller brevbefordran från Sverige till tredje land och där faktura skickas till kund i Sverige anser nämndens majoritet att omsättningen är gjord inom landet och att svensk moms ska tas ut. - Jag gör följande bedömning. - Jag är av samma uppfattning som nämnden att fråga är om transporttjänst och att dessa bestämmelser ska ges företräde framför ML:s specialregel om postbefordran. Om det är frågan om en transporttjänst så måste också något transporteras. Ett brev är ett materiellt ting och utgör en vara enligt definitionen i 1 kap. 6 § ML. Även om varan i sig inte säljs så fråntar detta inte brevet karaktär av fysiskt ting och att leverans sker av detta ting. - Vidare menar jag att exportbestämmelsen i 5 kap. 19 § 2, i ljuset av mervärdesskattedirektivets artikel 146.1 e, är avsedd att även omfatta den aktuella situationen. Vid jämförelse med finsk implementering av de nya omsättningslandsreglerna har jag erhållit information om att motsvarande transporttjänst omfattas av det finska exportundantaget i 71 § 1) i den finska mervärdesskattelagen. - Min bedömning är således att brevbefordran till tredje land åt en svensk kund omfattas av exportbestämmelsen i 5 kap. 19 § 2 ML och att svensk moms därför inte ska utgå.

X AB överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras på så sätt att tjänster avseende brevbefordran till ett land utanför EU på uppdrag av en näringsidkare i Sverige skulle anses omsätta utomlands och därför inte beskattas i Sverige.

Skatteverket ansåg att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-10-28, Sandström, Almgren, Hamberg, Brickman, Jäderblom) yttrade: Skälen för avgörandet.

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. I målet är fråga om X AB:s brevbefordran till ett land utanför EU på uppdrag av en näringsidkare i Sverige utgör en omsättning inom landet som ska beskattas här.

Enligt 5 kap. 9 § tredje stycket ML ska befordran av brev i postverksamhet anses som en omsättning inom landet.

Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) innehåller, utöver det särskilda undantaget från skatteplikt för det offentliga postväsendet i artikel 132.1 a, inga särskilda bestämmelser om brevbefordran. Sådana tjänster ska därför anses tillhandahållna på den plats som enligt direktivet gäller för varutransporttjänster i allmänhet. När tjänsterna tillhandahålls en beskattningsbar person ska, bortsett från vissa situationer som inte är aktuella här, platsen för tillhandahållandet vara den plats där personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet (artikel 44).

Av artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet följer emellertid att tillhandahållandet av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, ska vara undantaget från skatteplikt om tillhandahållandet av tjänsterna är direkt förbundet med export. En bestämmelse som reglerar motsvarande situationer finns i 5 kap. 19 § 2 ML. Bestämmelsen innebär att bl.a. transport och andra tjänster i direkt samband med export av varor från Sverige ska anses omsätta utomlands.

Enligt 1 kap. 10 § ML avses med export sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Skatterättsnämnden har funnit att den i målet aktuella transporttjänsten inte kan hänföras till en sådan transporttjänst som har samband med export då det

inte föreligger någon varuexport med därtill knutna rättsverkningar som har samband med transporten.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Eftersom de i målet aktuella tjänsterna ska tillhandahållas här i landet etablerade beskattningsbara personer ska enligt mervärdesskattedirektivet tjänsterna anses omsatta här. Regleringen av beskattningslandsfrågan i 5 kap. 9 § tredje stycket ML ger alltså, i detta fall, det resultat som förutsätts i direktivet.

I direktivet definieras inte begreppet export. Sjätte kapitlet i direktivet, där artiklarna 146 och 147 finns, har rubriken Undantag för export. Till de förfaranden som ska undantas från beskattning enligt artikel 146 hör också sådana som innebär att varor förs ut ur gemenskapen utan att det är fråga om en överlåtelse mot ersättning. Artikel 146.1 e i direktivet kan alltså inte tolkas så att den omfattar endast tjänster i samband med att varor överläts mot vederlag.

Enligt direktivet ska därför de i målet aktuella transporttjänsterna undantas från skatteplikt. Med undantaget följer rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt enligt artikel 169 b. Undantaget från skatteplikt får anses ha direkt effekt. En tillämpning av undantaget är förenlig med det av X AB framställda yrkandet.

Frågan om de nu aktuella tjänsterna ska således besvaras med att dessa ska anses omsatta i Sverige och att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Med delvis ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked förklarar Högsta förvaltningsdomstolen att tjänster avseende brevbefordran från Sverige till ett land utanför EU som utförs på uppdrag av en näringsidkare i Sverige ska anses omsatta här och undantas från skatteplikt.

Föredraget 2011-05-04, föredragande Hansson, målnummer 7138-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; EG-rätt/EU-rätt, mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 2009/10:15 s. 120-122; Ben Terra och Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives 2011, vol. 1 s. 609; Björn Westberg, Mervärdesskattedirektivet - En kommentar s. 159-160, 204, 463-467
