



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Karin Gerdtsson

## På djupt vatten

-

En studie av mervärdesskattereglerna  
med fokus på varutransporter till sjöss

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Skatterätt

Ht 07

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund	3
1.2 Problemformulering och syfte	3
1.3 Metod och material	3
1.4 Disposition och avgränsningar	4
<b>2 DEN SVENSKA MERVÄRDESSKATTEN</b>	<b>5</b>
2.1 Kort historik	5
2.2 Konstruktion	6
2.3 Skattskyldighet	7
2.3.1 Mervärdesskattelagens tillämpningsområde	7
2.3.2 Skattskyldighet	7
2.3.3 Omvänd skattskyldighet / förvärvsbeskattning	8
2.3.4 Undantag från skattskyldighet	9
2.4 Avdrags- och återbetalningsrätt	10
2.4.1 Avdragsrätt för skattskyldiga	10
2.4.2 Återbetalningsrätt för icke skattskyldiga	11
<b>3 MERVÄRDESSKATT INOM EG</b>	<b>12</b>
3.1 De fyra friheterna och harmonisering av mervärdesskatten	12
3.2 Tolkning av EG-direktiv	13
3.3 Neutralitet i beskattningen	14
<b>4 UTRIKESHANDEL</b>	<b>16</b>
4.1 Beskattningsprinciper för internationell varuhandel	16
4.2 Gemenskapsinterna förvärv	17
4.2.1 Betydelsen av att ange VAT-nummer vid förvärv av vara eller tjänst	17
4.3 Export och import	18

<b>5</b>	<b>MERVÄRDESSKATTELAGENS BESTÄMMELSER AV BETYDELSE FÖR SJÖFARTEN</b>	<b>19</b>
5.1	Två olika typer av fraktavtal	19
5.2	Skattefrihet för tjänster avseende fartyg	21
5.3	Beskattning av tjänster	22
5.3.1	Beskattning av transporttjänster	23
5.3.1.1	Beskattning av deltransport i multimodal transport	24
5.3.2	Beskattning av transportanknuten tjänst	24
5.3.3	Beskattning av uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel	25
5.4	Beskattning av förmedling som avser tjänst	26
5.4.1	Huvudregeln	26
5.4.2	Varutransporttjänst	27
5.4.3	Transportanknuten tjänst	27
5.5	Rättsfallsreferat av EG-domstolens dom i mål C-97/06 - Navicon	28
5.5.1	Bakgrund	28
5.5.2	Domstolens rättsliga utredning	30
<b>6</b>	<b>RESULTAT OCH DISKUSSION</b>	<b>32</b>
6.1	Tillämpning av mervärdesskattereglerna	32
6.1.1	Omsättning av varutransporter inom landet	33
6.1.2	Omsättning av varutransporter utomlands	33
6.2	Diskussion avseende mervärdesskattereglernas neutralitet	34
	<b>BILAGA A</b>	<b>36</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>37</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>40</b>

# Summary

This thesis contains an account of the VAT-law (Swe. "mervärdesskattelagen") specifically taxation concerning goods transport. Taxation varies depending on the route, i.e. whether the transport is conducted within a country, between two countries which are both members of the EC or between an EC-member and a non EC-member. VAT taxation also depends upon whether the transport is a part of a multimodal transport and therefore will be taxed differently. In addition, the freighter's establishment and the purchaser's VAT registration are important for the rules' applicability.

However, there is one exception regarding chartering and hiring of vessels used for the purpose of commercial, industrial or fishing activities. Therefore, the underlying freight contract for the transport has to be taken into account when dealing with taxation. The exemption also gives rise to a discussion concerning the principle of neutrality with a case settled by the European Court of Justice the 18 of October 2007, Navicon case C-97/06, as a starting point.

The principle of neutrality is present in the entire field of VAT, both in Sweden and in the European Community. To put the idea of an internal market into effect, the application of neutral consumer taxation is presupposed. The principle of fiscal neutrality must be guaranteed, within a country, in trade between countries within the EC and between an EC-country and a country outside. The principle of destination states that goods and services which are being exported must be free from VAT, which in turn expresses neutrality in competition and consumption. The principle is supposed to prevent consumers in the country of destination from dropping foreign goods because they are charged with VAT in its country of origin, which have a higher tax rate than the one in the country of destination.

Further, the usage of the purchaser's VAT number matters. If the purchaser states his VAT number at the reservation of transport, the purchaser would be responsible for the tax. The result is that the purchaser does not have to pay money for the tax. Instead, the incoming and outgoing VAT is balanced in the VAT return which can be an advantage from a liquidity viewpoint.

Another interesting aspect of VAT law is whether the VAT rules give rise to tax-planning, i.e. companies make an economical calculation on the basis of the rules to see if it is more beneficial to choose a certain means of transport over another. When studying the exception mentioned above, I found that the Swedish exception has a wider range than the corresponding one in the Council Directive 2006/112/EC, concerning the route of the vessel. My opinion is that this difference may result in European companies preferring a Swedish charterer for the transportation of goods inside the EC and that the Swedish rules therefore are not completely neutral in competition.

# Sammanfattning

Uppsatsen innehåller en redogörelse över mervärdesskattelagen i allmänhet och mervärdesbeskattning av varutransporter i synnerhet. Mervärdesbeskattningen skiljer sig åt beroende på varutransportens färdväg, dvs. om den utförs inom ett land, mellan två EG-länder eller mellan ett EG-land och ett s.k. tredje land. Här tillkommer även att avgöra huruvida den inhemska transporten utgör en del av en s.k. multimodal transport och således ska beskattas på ett annat sätt. Även transportörens etablering och förvärvarens mervärdesskatteregistrering är av betydelse för reglernas tillämpning.

Sådan omsättning som avser uthyrning och befraktning av skepp som används i yrkesmässig sjöfart ska dock undantas från mervärdesbeskattning. Vid beskattningen måste således även det underliggande fraktavtalet beaktas. Undantaget ger även anledning till att föra en diskussion avseende neutralitetsprincipen med avstamp i det EG-rättsliga mål som avgjordes den 18 oktober 2007, mål C-97/06 Navicon.

Neutralitetsprincipen genomsyrar hela mervärdesskatteområdet, såväl inom Sverige som inom EU. För att idén om en inre marknad ska kunna förverkligas, förutsätts tillämpning av en neutral konsumtionsbeskattning. Skatteneutralitet ska kunna garanteras, såväl inom ett land som i handeln mellan medlemsstater och tredje land. Att varor och tjänster som exporteras ska vara fria från mervärdesskatt ligger i linje med destinationsprincipen som i sin tur ger uttryck för konkurrens- och konsumtionsneutralitet. Principen ska hindra att konsumenter i destinationslandet väljer bort en utländsk vara pga. att den belastas av sitt ursprungslands mervärdesskattesats, som är högre än skattesatsen i destinationslandet.

Vidare spelar användningen av VAT-nummer en stor roll. Om förvärvaren anger sitt VAT-nummer vid beställningen av transporten blir förvärvaren föremål för förvärvsbeskattning. Det medför att köparen slipper göra utlägg för skatten. Istället sker en kvittning i förvärvarens mervärdesskattedeklaration mellan den ingående och den utgående skatten vilket kan vara en fördel ur likviditetssynpunkt.

En annan intressant aspekt är huruvida mervärdesskattereglerna ger upphov till skatteplanering, dvs. att företagen gör en ekonomisk kalkyl utifrån reglerna för att se om det är mer förmånligt att välja en viss typ av transportmedel framför ett annat. När jag studerade det ovan nämnda undantaget fann jag att det svenska undantaget har en vidare räckvidd än det motsvarande i Rådets Direktiv 2006/112/EG, avseende transportens färdväg. Min uppfattning är att denna skillnad skulle kunna resultera i att europeiska företag föredrar att anlita en svensk befraktare vid transport av varor inom EU och att de svenska reglerna därför inte är helt neutrala ur konkurrenssynpunkt.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Mervärdesskattereglerna i allmänhet, och regler om mervärdesbeskattning av varutransporter i synnerhet, kan vara svåra att tillämpa. Efter kontakt med ansvarig chef för ekonomiavdelningen på ett rederi i Göteborg, förstod jag att det inte alltid är enkelt att avgöra huruvida fakturorna ska beläggas med mervärdesskatt eller inte. En aspekt som påverkar är transportens färdväg, dvs. om transporten utförs inom ett land, mellan två EG-länder eller mellan ett EG-land och ett s.k. tredje land. Olika regler finns föreskrivna för dessa tre scenarier, med därtill reglerade undantag och förutsättningar. Här aktualiseras även frågan om själva transporten utgör en del av en s.k. multimodal transport, dvs. enbart är en av flera transporter som används för att fullfölja en leverans från start- till slutpunkt. Ytterligare en aspekt som har betydelse för mervärdesbeskattningen är vilken typ av fraktavtal som ligger till grund för själva transporten, dvs. om det är ett avtal om befraktning, vilket innebär att redaren tillhandahåller ett fartyg, eller om det är ett avtal om tillhandahållande av transporttjänster, vilket innebär att redaren enbart åtar sig att flytta varor för annan persons räkning. Befraktning av fartyg är nämligen undantaget från mervärdesbeskattning enligt 3 kap. 21 § ML.

## 1.2 Problemformulering och syfte

Hur ska mervärdesskattelagens regler tillämpas på varutransporter inom sjöfarten och då med särskilt fokus på transporter inom och utom EU då olika transportslag är sammanblandade?

Är den svenska mervärdesskattelagens regler förenliga med den internationellt erkända neutralitetsprincipen?

Mitt syfte med detta arbete är att skapa en schematisk bild över hur mervärdesskattereglerna ska tillämpas i olika situationer samt diskutera reglernas förenlighet med neutralitetsprincipen.

## 1.3 Metod och material

I utredningen använder jag mig av en rättsdogmatisk metod, genom att studera svensk och europeisk lagstiftning, förarbeten, rättsfallspraxis från EG-domstolen, Skatteverkets handledning för mervärdesskatt samt doktrin.

## 1.4 Disposition och avgränsningar

Inledningsvis finner läsaren en redogörelse av den svenska mervärdesskatten. Redogörelsen syftar inte till att vara heltäckande, utan till att ge läsaren en introduktion i det svenska mervärdeskattesystemet. Därefter följer en inblick i regleringen av mervärdesskatten inom EG då jag även utvecklar den, för detta arbete, mycket viktiga principen om skatteneutralitet. Eftersom detta arbete syftar till att utreda hur mervärdesskattereglerna ska tillämpas inom sjöfarten, och då med särskilt fokus på varustransporter, har jag valt att fokusera mer på omsättning av tjänster och mindre på omsättning av varor. När jag sedan fortsätter med principer inom den internationella handeln och framförallt avsnittet avseende sjöfarten, har jag medvetet begränsat mig till tjänster avseende varustransporter och de tjänster som har en direkt koppling till själva transporten, men för helhetens skull redogör jag även för beskattning av tjänster i allmänhet.

Ämnet innehåller även intressanta perspektiv på kopplingen mellan skatterätt och civilrätt, då transporträtt räknas som en del av civilrätten. I uppsatsen belyses relevanta delar av transporträtten, dock mycket översiktligt.

# 2 Den svenska mervärdesskatten

## 2.1 Kort historik

Från att tidigare enbart ha omfattat punktskatter och tullar på vissa varor, skedde år 1941 en förändring av den svenska indirekta konsumtionsbeskattningen, genom att en allmän konsumtionsskatt infördes. Denna allmänna omsättningsskatt, som upphävdes 1946, syftade till att öka statens inkomster under kriget. Det var framförallt restaurangförsäljning, butikshandelsvaror samt uthyrning av varor som omfattades av skatten. År 1960 infördes en permanent allmän konsumtionsskatt; den allmänna varuskatten (omsen). Denna skatt ersattes 1969 av mervärdesskatten (momsen), men omfattningen av de båda skatterna var i stort sett densamma fram till 1990 års skattereform.<sup>1</sup>

Redan i detta skede kan urskönjas en strävan efter att mervärdesskatten skulle utformas för att vara såväl konkurrens- som konsumtionsneutral.<sup>2</sup> Reformen innebar en utvidgning av det beskattningsbara området, i synnerhet avseende tjänstesektorn, genom att undantagen från skatteplikt begränsades.<sup>3</sup> Detta resulterade i en i princip generell beskattning avseende varor och tjänster som omsätts i en yrkesmässig verksamhet.<sup>4</sup> Denna utvidgning, i kombination med höjda skattesatser, ökade den allmänna konsumtionsbeskattningens betydelse. Mervärdesskatten har kommit att bli en av statens främsta inkomstkällor och är därför av stor statsfinansiell betydelse.<sup>5</sup> En av mervärdesskattens huvudsakliga funktioner anses just vara att generera betydande skatteintäkter.<sup>6</sup> Av statens beräknade skatteinkomster år 2007, utgjorde 282,8 miljarder kronor mervärdesskatt medan den statliga inkomstskatten enbart stod för 132,5 miljarder kronor.<sup>7</sup> Mervärdesskatten i EU:s medlemsstater är även viktig för EU:s finansiering.<sup>8</sup>

Den nuvarande lagen om mervärdesskatt (SFS 1994:200) trädde i kraft den 1 juli 1994, med en förbättrad systematik och en utformning som bättre stämde överens med de regler som fanns inom EG-rätten. I samband med Sveriges medlemskap i den Europeiska Unionen, den 1 januari 1995,

<sup>1</sup> Melz, Peter, *Mervärdesskatt*, Iustus Förlag AB, 13 uppl., Uppsala, 2001, s. 14.

<sup>2</sup> SOU 1992:6, *Ny mervärdesskattelag* Del I Motiv, s. 29.

<sup>3</sup> Mer om undantag från skatteplikt i avsnitt 2.3.4.

<sup>4</sup> SOU 1992:6, s. 28; Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt*, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 2007, s. 49.

<sup>5</sup> Melz, 2001, s. 14.

<sup>6</sup> SOU 1992:6, s. 30.

<sup>7</sup> Rabe, Gunnar, *Skattelagstiftning, lagar och andra författningar som de lyder den 1 januari 2007*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007, s. 966, (enligt prop. 2006/07:1, periodiserad redovisning).

<sup>8</sup> Mer om detta i avsnitt 3.1.



anpassades lagen ytterligare till de bindande mervärdesskattedirektiv som har utformats inom den Europeiska Gemenskapens kompetens och nya regler om bl.a. s.k. gemenskapsinterna förvärv infördes.<sup>9</sup>

## 2.2 Konstruktion

Mervärdesskatten är konstruerad som en flerledsskatt som tas ut på yrkesmässig omsättning av de flesta varor och tjänster. Innebörden av en flerledsskatt är att varje led i produktions- och distributionskedjan beskattas. De skattskyldiga näringsidkarna i leden fram till konsumenten, får avräkna den ingående skatt som erlagts i föregående led från den utgående skatt som ska redovisas till staten.<sup>10</sup> Det är alltså enbart det mervärde som uppkommit i varje led som ska beskattas.<sup>11</sup> Eftersom producenter och distributörer kompenserar skattebetalningen med höjda priser, är det i realiteten konsumenten som får stå för kostnaden för skatten. När skattesubjekt och skattebärare är två olika personer talar man om en indirekt skatt.<sup>12</sup>

Enligt huvudregeln ska mervärdesskatt debiteras med 25 % på beskattningsunderlaget. Underlaget består av ersättningen för varan eller tjänsten minskat med skatten. Det förekommer även reducerade skattesatser om 6 % respektive 12 %. En skattesats på 12 % uttas exempelvis vid inköp av livsmedel.<sup>13</sup> Den reducerade skattesatsen har sin grund i fördelningspolitiska motiv; en låginkomsttagares budget utgörs till större del av livsmedelsinköp i jämförelse med en höginkomsttagares hushållsbudget. För allmänna nyhetstidningar och på tjänster inom kulturområdet o dyl. är skattesatsen 6 %. Kulturområdet omfattar konserter samt biograf föreställningar och liknande evenemang. Även böcker omfattas av den lägre skattesatsen. Bakgrunden till denna särbehandling är att man velat främja vissa sysslor.<sup>14</sup>

Trots att den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten har debiterats med en högre skattesats än vad som har tillämpats för den utgående mervärdesskatt som tas ut vid försäljning, föreligger full avdragsrätt.<sup>15</sup>

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om miniminivåer för medlemsstaternas skattesatser. Varje medlemsstat ska ha en normalskattesats som inte får vara lägre än 15 %. Därutöver får de ha en eller två reducerade skattesatser varav den lägsta inte får understiga 5 %.<sup>16</sup>

---

<sup>9</sup> Alhager, Eleonor, Hiort af Ornäs, Lena, *Författningssamling moms*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007, s. 10; KPMG, *Momshandboken*, KPMG Bohlin AB, 5 uppl., Stockholm, 2005, s. 17; Melz, 2001, s. 22.

<sup>10</sup> Mer om avräkning och avdragsrätt i avsnitt 2.4.1.

<sup>11</sup> Melz, 2001, s. 17.

<sup>12</sup> Thunberg, Björn, *Moms från början*, Studentlitteratur, Lund, 2004, s. 16.

<sup>13</sup> 7 kap. 1-2 §§ ML

<sup>14</sup> Melz, 2001, s. 40 f.

<sup>15</sup> Melz, 2001, s. 41 f.

<sup>16</sup> Mervärdesskattedirektivet, artikel 96-99.

## 2.3 Skattskyldighet

### 2.3.1 Mervärdesskattelagens tillämpningsområde

Enligt 1 kap. 1 § ML, ska mervärdesskatt betalas när någon av följande tre situationer föreligger:

1. Skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster när omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet.
2. Skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet (införsel från annat EU-land).
3. Skattepliktig import av varor till landet (införsel från tredje land).<sup>17</sup>

### 2.3.2 Skattskyldighet

Enligt huvudregeln, är det den som gör en sådan omsättning som beskrivs i 1 kap. 1 § ML som är skattskyldig för mervärdesskatt.<sup>18</sup> De fyra kriterier som ska vara uppfyllda för skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen är:

- att det ska vara en omsättning, 2 kap. ML
- att själva omsättningen är skattepliktig, 3 kap. ML
- att omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet, 4 kap. ML och
- att omsättningen sker inom landet, 5 kap. ML.<sup>19</sup>

Vad som avses med omsättning ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv, är då en vara överlåts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag, samt när en tjänst utförs, tillhandahålls eller överlåts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag.<sup>20</sup>

Enligt 3 kap. 1 § ML, föreligger en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster samt import, med vissa i kapitlet uppräknade undantag. Som vara räknas materiella ting, exempelvis råvaror och fastigheter samt gas, elektrisk kraft, värme och kyla. Med tjänst avses allt annat som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet.<sup>21</sup> En varutransport kan således definieras som transport av materiellt ting som är lös egendom.<sup>22</sup>

En yrkesmässig verksamhet föreligger om förutsättningarna för näringsverksamhet enligt 13 kap. IL är uppfyllda, dvs. att verksamheten

---

<sup>17</sup> Forssén, Björn, *Momshandboken: enligt 2001 års regler*, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2001, s. 24.

<sup>18</sup> Jfr. 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

<sup>19</sup> Kleerup, Jan m.fl., *Den svenska momsen*, Ernst & Young, Stockholm, 2001, s. 21.

<sup>20</sup> 2 kap. 1 § ML.

<sup>21</sup> 1 kap. 6 § ML.

<sup>22</sup> Skatteverket, 2007, s. 319.

bedrivs varaktigt och självständigt med vinstsyfte.<sup>23</sup> Kravet på yrkesmässig verksamhet medför att privatpersoners försäljning av privat egendom inte omfattas av mervärdesbeskattningen. Inom EG-rätten används istället begreppet ekonomisk verksamhet, vilket ger en något vidare innebörd än den svenska lagen.<sup>24</sup>

Skattskyldighet för mervärdesskatt i Sverige uppkommer enbart när omsättningen av en vara eller tjänst anses ha skett i Sverige vilket kan vara fallet även vid gemenskapsinterna förvärv och import från tredje land.<sup>25</sup>

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde i samband med omsättning av tjänst, infaller när en tjänst har tillhandahållits eller tagits i anspråk genom uttag.<sup>26</sup> En tjänst anses vara tillhandahållen när den som utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation.<sup>27</sup>

### **2.3.3 Omvänd skattskyldighet / förvärvsbeskattning**

I vissa situationer tillämpas omvänd skattskyldighet, eller förvärvsbeskattning som det också kallas. Det innebär, att istället för säljaren, är det den som förvärvar en vara eller en tjänst som blir skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt till staten. Denna form av beskattning ligger helt i linje med den s.k. destinationsprincipen<sup>28</sup> eftersom varorna eller tjänsterna beskattas i det land där de slutligen konsumeras. Omvänd skattskyldighet används vid s.k. gemenskapsinterna varuförvärv, vid import av varor samt vid förvärv av vissa tjänster från näringsidkare i utlandet.<sup>29</sup>

Obligatorisk omvänd skattskyldighet tillämpas vid handel inom Sverige vid byggföretags köp av byggtjänster samt vid vissa omsättningar av investeringsguld.<sup>30</sup>

Särskilda regler som medger viss frivillighet beträffande omvänd skattskyldighet gäller för utländska företagare som omsätter varor och tjänster i Sverige.<sup>31</sup> Tidigare krävdes att utländska företagare var registrerade till mervärdesskatt här i landet. Numera är det i många fall tillräckligt med att köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, att dennes registreringsnummer åberopas samt att det anges på fakturan att omvänd skattskyldighet skall tillämpas. Frivilligheten ligger i att det

---

<sup>23</sup> Prop. 1993/94:99, *Ny mervärdesskattelag*, s. 164 f. Jfr 4 kap. 1 § ML.

<sup>24</sup> KPMG, 2005, s. 24.

<sup>25</sup> Mer om omsättningsland med avseende på varustransporter finns i avsnitt 5.

<sup>26</sup> 1 kap. 3 § ML.

<sup>27</sup> Skatteverket, 2007, s. 80.

<sup>28</sup> Principen förklaras mer utförligt i avsnitt 4.1.

<sup>29</sup> KPMG, 2005, s. 18.

<sup>30</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 4 a och 4 b p. ML.

<sup>31</sup> Skatteverket, *Momsbroschyren*, SKV 522, utgåva 17, s. 11.

utländska företaget kan välja att registrera sig till mervärdesskatt i Sverige, om det så önskar.<sup>32</sup>

Som exempel på när omvänd skattskyldighet tillämpas, kan nämnas när ett svenskt företag köper transporttjänster från ett transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige, dvs. är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. När ett sådant företag, inom Sverige, omsätter varutransporttjänster och transportanknutna tjänster i enlighet med 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML, går skattskyldigheten över på köparen, om denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.<sup>33</sup> Förvärvsbeskattning innebär vanligtvis en fördel ur likviditetssynpunkt, eftersom det svenska företaget endast behöver redovisa mervärdesskattebeloppet i sin mervärdesskattedeklaration istället för att betala in beloppet till säljaren, vilket hade varit fallet om tjänsterna hade köpts in från en svensk speditör.<sup>34</sup>

### 2.3.4 Undantag från skattskyldighet

I 3 kap. ML finns en uppräknning av alla undantag från skattskyldighet. Undantagen är utformade på så sätt att det är viss omsättning som är undantagen och inte rent generellt att all omsättning av en viss vara eller tjänst skulle vara det. Det är alltså enbart själva omsättningen som sådan som är undantagen från mervärdesskatt och inte de omsatta varorna eller tjänsterna i sig.<sup>35</sup> Att viss omsättning är undantagen, innebär att den som omsätter varan eller tjänsten inte ska redovisa någon utgående skatt och har inte heller någon rätt till avdrag för ingående skatt i verksamheten. Det finns vissa undantag från skatteplikt som är s.k. kvalificerade undantag vilket innebär att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger enligt 10 kap. 11 § ML.<sup>36</sup>

Ett exempel på ett kvalificerat undantag från mervärdesskatt är omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart och många tjänster i anslutning till ett sådant fartyg.<sup>37</sup> En sådan typ av tjänst, befraktning av fartyg, kan användas för att illustrera innebörden av att viss omsättning är undantagen från mervärdesskatt. På fartyget fraktas varor, som kommer att belastas med svensk eller utländsk mervärdesskatt vid en framtida omsättning. Beskattningen av dessa varor påverkas inte av hur de transporteras, dvs. att befraktningen är undantagen från mervärdesskatteplikt. Det är inte de transporterade varorna som är undantagna, utan enbart själva transporten som sådan, eftersom omsättning av en sådan tjänst är undantagen från mervärdesskatt.

---

<sup>32</sup> KPMG, 2005, s. 22.

<sup>33</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML. Mer om registrering till mervärdesskatt i avsnitt 4.2.1.

<sup>34</sup> KPMG, 2005, s. 347.

<sup>35</sup> Prop. 1993/94:99, s. 105.

<sup>36</sup> Skatteverket, 2007, s. 90.

<sup>37</sup> Jfr 3 kap. 21-21 a §§ ML. Mer om dessa tjänster finns i avsnitt 5.2.

## 2.4 Avdrags- och återbetalningsrätt

### 2.4.1 Avdragsrätt för skattskyldiga

Den som omsätter varor eller tjänster i en skattepliktig verksamhet har en i princip generell avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten.<sup>38</sup> En vara eller tjänst är, enligt uttalanden i prop. 1993/94:99, ”att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten”.<sup>39</sup> Reglerna om avdragsrätt finns i 8 kap. ML.

Mervärdesskattelagens regler om avdragsrätt ska tolkas mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i EG:s mervärdesskattedirektiv. I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, föreskrivs att rätt till avdrag föreligger i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner.<sup>40</sup> EG-domstolen har i ett flertal rättsfall slagit fast att det ska finnas ”ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige”.<sup>41</sup> Ett sådant samband föreligger när förvärvsutgifterna är en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter, medan allmänna omkostnader såsom utbildning, lokaler, resor, personalvård etc. inte i alla avseenden kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges utgående transaktioner.<sup>42</sup> Enligt den s.k. neutralitetsprincipen, ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.<sup>43</sup>

Det ska även finnas en korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet, vilket innebär att om skattskyldighet inte föreligger finns inte heller någon rätt till avdrag.<sup>44</sup> Avdragsrätten syftar till att garantera att mervärdesskatten är fullständigt neutral med hänsyn till skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet under förutsättning att denna är mervärdesskattepliktig. Mervärdesskatten ska inte belasta skattepliktiga företag som en kostnad, utan möjlighet till avdrag ska finnas.<sup>45</sup>

---

<sup>38</sup> Avdragsrätten omfattar alla slags förvärv med några få undantag. (Skatteverket, 2007, s. 448 f.)

<sup>39</sup> Prop. 1993/94:99, s. 209.

<sup>40</sup> Skatteverket, 2007, s. 449.

<sup>41</sup> Se bl.a. C-98/98 Midland Bank, punkt 24; C-408/98 Abbey National, punkt 26.

<sup>42</sup> KPMG, 2005, s. 93 f. Se även C-16/00, Cibo, punkt 33.

<sup>43</sup> Se bl.a. C-98/98 Midland Bank, punkt 29; C-408/98 Abbey National, punkt 27.

<sup>44</sup> Skatteverket, 2007, s. 449.

<sup>45</sup> C-408/98 Abbey National, punkt 35.

## 2.4.2 Återbetalningsrätt för icke skattskyldiga

Under vissa förutsättningar, kan även företag som inte är skattskyldiga för sin verksamhet ha rätt till avdrag för den ingående skatten. Man talar då inte om en avdragsrätt, utan om en återbetalningsrätt.<sup>46</sup> Bestämmelserna om rätt till återbetalning återfinns i 10 kap. ML och motsvarar materiellt sett reglerna om avdragsrätt i 8 kap. ML.

Rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för verksamheten, föreligger exempelvis för exportföretag, företag i uppbyggnadsskeden och företag som har omsättning som utgör kvalificerade undantag från skatteplikt. Även för hjälporganisationer, utländska beskickningar och utländska företagare kan, under vissa förutsättningar, en rätt till återbetalning föreligga.<sup>47</sup>

Syftet bakom att medge återbetalningsrätt för nystartade företag, även om omsättning inte har kommit igång, är att skapa konkurrensneutralitet redan från verksamhetens begynnelsepunkt.<sup>48</sup> När den ingående skatten är högre än den utgående, återbetalar Skatteverket mellanskillnaden.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> KPMG, 2005, s. 21.

<sup>47</sup> Skatteverket, 2007, s. 497.

<sup>48</sup> Ibid., s. 501. Se även 10 kap. 9 § ML.

<sup>49</sup> Melz, 2001, s. 19.

## 3 Mervärdesskatt inom EG

Detta avsnitt syftar till att ge en bättre förståelse för de principer och faktorer som ligger till grund för den svenska mervärdesskattens utseende och funktion samt att ge en beskrivning av den neutralitetsprincip som genomsyrar det europeiska mervärdesskattesystemet. Här tydliggörs även konkurrens- och konsumtionsaspekterna.

### 3.1 De fyra friheterna och harmonisering av mervärdesskatten

Ett av de huvudsakliga målen med den Europeiska Gemenskapen, är att etablera en inre marknad med fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. Den fria rörligheten förutsätter avskaffande av alla fysiska, tekniska och fiskala hinder.<sup>50</sup>

I artikel 93 i EG-fördraget, stadgas att bestämmelser på det indirekta beskattningsområdet ska harmoniseras i den mån det är nödvändigt för att skapa en gemensam inre marknad. Sedan det gjordes obligatoriskt för EU:s medlemsstater att ha ett system för mervärdesskatt, år 1967, har flera direktiv utfärdats inom mervärdesskatteområdet i syfte att harmonisera staternas mervärdesskattesystem.<sup>51</sup>

Som nämnts tidigare, i avsnitt 2.1, är mervärdesskatten viktig för EG:s finansiering. I artikel 269 i EG-fördraget, stadgas att gemenskapens budget helt ska finansieras med egna medel. En procentuell andel av medlemsstaternas mervärdesskatteintäkter, beräknade på en harmoniserad bas, utgör en del av denna finansiering.<sup>52</sup> I det sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>53</sup> samordnades medlemsstaternas konsumtionsskatt genom en detaljerad reglering av skattebasens utformning och ett gemensamt beräkningsunderlag fastställdes för att garantera en rättvis fördelning av gemenskapens finansiering.<sup>54</sup> För att förhindra konkurrensnedvridning, infördes 1993 en minimiskattesats för majoriteten av varor och tjänster.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> Jfr Artikel 2 och artikel 3.1 c i EG-fördraget.

<sup>51</sup> Skatteverket, 2007, s. 50.

<sup>52</sup> Övriga källor är jordbruks- och tullavgifter samt en källa grundad på medlemsstaternas bruttonationalprodukt (BNP). [http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_sv.pdf)

<sup>53</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

<sup>54</sup> [http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_sv.pdf)

<sup>55</sup> Prop. 1993/94:99, s. 355. Jfr ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 28. Mer om dessa miniminivåer i avsnitt 2.2.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet upphörde att gälla den 1 januari 2007<sup>56</sup> och ersattes av mervärdesskattedirektivet<sup>57</sup> som är en omarbetning av effektivitets- och tydlighetsskäl.<sup>58</sup> De båda direktiven har i stort sett samma materiella innehåll medan strukturen och lydelsen skiljer sig åt.<sup>59</sup> I mervärdesskattedirektivet framhålls att medlemsstaternas lagstiftning avseende omsättningsskatter, ska utformas på ett sätt som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten för varor och tjänster samt att en harmonisering av lagstiftningen är nödvändig för att uppfylla dessa krav.<sup>60</sup>

## 3.2 Tolkning av EG-direktiv

Mervärdesskatten är ett av de mest harmoniserade rättsområdena inom EU.<sup>61</sup> När Sverige gick med i EU blev EG-rätten en del av den svenska rättsordningen vilket innebär att svenska lagar och regler ska utformas i enlighet med bestämmelserna inom EG.<sup>62</sup> De EG-rättsliga bestämmelserna i direktiven kan ges direkt effekt om de är klara, precisa och ovillkorliga. Det innebär att dessa bestämmelser kan tillämpas istället för regler i den nationella lagstiftningen under förutsättning att direktivets regler är mer förmånliga för den enskilde.<sup>63</sup>

EG-domstolen har i ett flertal rättsfall<sup>64</sup> slagit fast att nationella bestämmelser som har utformats i enlighet med ett EG-direktiv, ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Bestämmelserna ska ges en EG-konform tolkning vilket innebär att de ska tolkas i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte. Om den nationella domstolen är osäker på hur en viss gemenskapsrättslig bestämmelse ska tolkas, kan den begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen vilket blir bindande för den nationella domstolen.<sup>65</sup> När det gäller tolkningen av en sådan bestämmelse, ska inte bara dess ordalydelse beaktas utan även sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i.<sup>66</sup>

---

<sup>56</sup> Skatteverket, 2007, s. 47.

<sup>57</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>58</sup> Ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 1.

<sup>59</sup> Ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 3.

<sup>60</sup> Ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 4.

<sup>61</sup> Alhager m.fl., 2007, s. 9. För övrigt, var mervärdesskatten den första skatten som kom att harmoniseras, år 1977.

<sup>62</sup> Skatteverket, 2007, s. 50.

<sup>63</sup> Alhager m.fl., 2007, s. 10.

<sup>64</sup> C-14/83 von Colson och Kamann; C-106/89 Marleasing SA; C-397/01 Pfeiffer

<sup>65</sup> Forssén, 2001, s. 19; Skatteverket, 2007, s. 59.

<sup>66</sup> C-301/98 KVS International, punkt 21; C-53/05 Kommissionen mot Portugal, punkt 20.



### 3.3 Neutralitet i beskattningen

Inom mervärdesskatteområdet kan konkurrens ske såväl mellan länder som mellan skattskyldiga. Neutralitet är ett relativt begrepp som får sin betydelse beroende på sammanhang. Av den anledningen inleder jag detta avsnitt med en redogörelse över neutralitetsprincipen för att sedan gå in på den mer specifika skatteneutralitetsprincipen.

Ändamålet med neutralitetsprincipen är att skattereglerna inte ska påverka den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ.<sup>67</sup> I det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär neutralitetsprincipen att i varje land ska likartade varor belastas med samma skattebörda oavsett produktions- och distributionskedjans längd.<sup>68</sup> Som jag har nämnt tidigare avseende mervärdesskattens konstruktion, är det inte de skattskyldiga som belastas av mervärdesskatten. Däremot är de skyldiga att i varje led av produktions- och distributionsprocessen fram till den slutlige konsumenten, debitera skatt och betala in denna till Skatteverket.<sup>69</sup> Det avdragssystem som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet syftar till att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat i samband med sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv.<sup>70</sup> Således säkerställs neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatt, oavsett omsättningskedjornas längd.<sup>71</sup>

Skatteneutralitetsprincipen, som även omfattar två andra principer, nämligen principen om enhetlig mervärdesskatt och principen om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas,<sup>72</sup> utgör en grundläggande princip inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt.<sup>73</sup> Principen innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt och förhindrar således att skattskyldiga som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattelhänseende. Liknande varor, som konkurrerar på samma marknad, ska inte behandlas olika med avseende på själva mervärdesbeskattningen. Istället ska dessa produkter vara föremål för en enhetlig skattesats och ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika. Inte heller får någon åtskillnad i beskattning göras avseende lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp utan att stöd finns i direktivet för en sådan åtskillnad.<sup>74</sup> Skatteneutralitetsprincipen hindrar däremot inte någon åtskillnad i de fall då all konkurrens mellan en laglig

---

<sup>67</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2003, s. 37.

<sup>68</sup> C-89/81 Hong Kong Trade, punkt 6.

<sup>69</sup> Skatteverket, 2007, s. 55.

<sup>70</sup> Se bl.a. C-255/02 Halifax, punkt 78; C-408/98 Abbey National, punkt 24.

<sup>71</sup> Skatteverket, 2007, s. 55; [http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_sv.pdf)

<sup>72</sup> Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på reducerade mervärdesskattesatser, punkt 28.

<sup>73</sup> Se bl.a. C-382/02 Cimber Air, punkt 24; C-97/06 Navicon, punkt 21.

<sup>74</sup> Skatteverket, 2007, s. 56.

ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag.<sup>75</sup> Som exempel på sådana särdrag kan nämnas omsättning av narkotika eller förfalskade pengar.<sup>76</sup> Av betydelse för konkurrensbedömningen är huruvida varan eller tjänsten har sådana särskilda kännetecken vilka gör att de inte kan bli föremål för handel eller vara en del av det ekonomiska kretsloppet.<sup>77</sup>

Artikel 2 i det första mervärdesskattedirektivet<sup>78</sup>, ger uttryck för principen om skatteneutralitet. I artikeln föreskrivs att inom gemenskapen skall det tillämpas en allmän konsumtionsskatt på varor och tjänster, vilken är exakt proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatten tas ut.

Även i mervärdesskattedirektivet återfinns nämnda principer. I ingressen till direktivet fastslås, att för att ett mervärdesskattesystem ska bli så neutralt som möjligt, ska skatten vara allmän och ha ett tillämpningsområde som omfattar alla led i distributions- och produktionskedjan samt tillhandahållande av tjänster.<sup>79</sup> Därutöver bör systemet åtminstone vara konkurrensneutralt genom att liknande varor belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett produktions- och distributionskedjans längd.<sup>80</sup> Avslutningsvis fastslås att avdragsrätten är viktig för mervärdesskattens neutralitet.<sup>81</sup>

---

<sup>75</sup> Se bl.a. C-283/95 Fischer, punkt 21; C-455/98 Kaupo Salumets m.fl., punkt 19.

<sup>76</sup> C-455/98 Kaupo Salumets m.fl., punkt 19.

<sup>77</sup> C-111/92 Lange, punkt 12; C-283/95 Fischer, punkt 20.

<sup>78</sup> Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter

<sup>79</sup> Ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 5.

<sup>80</sup> Ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 7.

<sup>81</sup> Ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 30.

# 4 Utrikeshandel

## 4.1 Beskattningsprinciper för internationell varuhandel

Flertalet industrialiserade länder, med undantag för exempelvis USA, har ett system för mervärdesskatt. För att undvika dubbelbeskattning vid export respektive import, dvs. att samma vara eller tjänst belastas med mervärdesskatt i både tillverkningslandet och omsättningslandet, är det viktigt att de länder som har mervärdesskatt använder sig av samma beskattningsprincip och har liknande regler för att fastställa vad som anses som export respektive import. Det finns i nuläget inga dubbelbeskattningsavtal som inkluderar mervärdesskatt eller andra indirekta skatter.<sup>82</sup>

De två beskattningsprinciper som tillämpas inom mervärdesskatteområdet är ursprungsprincipen respektive destinationsprincipen. Ursprungsprincipen innebär att mervärdesskatt ska tas ut i det land där varan eller tjänsten säljs och mervärdesskatten tillfaller sålunda ursprungslandet. Principen är inte helt optimal eftersom det blir som en produktionsskatt och inte en konsumtionsskatt vilket medför en inte rättvis fördelning mellan staterna. Enligt destinationslandsprincipen tas mervärdesskatten istället ut i och tillfaller det land där varorna och tjänsterna förvärvas och slutligen konsumeras, vilket till fullo överensstämmer med skattens karaktär av konsumtionsbeskattning.<sup>83</sup>

Vid yrkesmässig handel inom EU, dvs. mellan företag med s.k. VAT-nummer<sup>84</sup>, tillämpas i nuläget destinationsprincipen men på sikt kan denna komma att ersättas av en generell ursprungsprincip vilken redan gäller för privatpersoners varuköp inom EU, med undantag av nya transportmedel.<sup>85</sup>

Destinationsprincipen har getts företräde även i det svenska mervärdesskattesystemet. Innebörden av detta är att svensk mervärdesskatt påläggs vid införsel av varor från utlandet och svensk mervärdesskatt inte påläggs vid utförsel av varor till utlandet. Därutöver medges avdrag för den ingående skatt som exportören har betalat i samband med tillverkningsprocessen. Att exportvaror inte påförs svensk mervärdesskatt är av stor betydelse vid konkurrensen med andra varor på den utländska marknaden där enbart importlandets mervärdesskatt belastar den svenska varan. Härigenom uppkommer konkurrensneutralitet i ett land vid valet mellan inhemskt producerade och importerade varor.<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> Melz, 2001, s. 59.

<sup>83</sup> Melz, 2001, s. 59.

<sup>84</sup> Mer om VAT-nummer i avsnitt 4.2.1.

<sup>85</sup> Forssén, 2001, s. 318.

<sup>86</sup> Melz, 2001, s. 59 f.

## 4.2 Gemenskapsinterna förvärv

De bestämmelser som anger vad som avses med ett gemenskapsinternt förvärv (GIF), återfinns i 2 a kap. ML. GIF-systemet omfattar varuleveranser mellan näringsidkare i olika EG-länder medan förvärv av tjänster faller utanför. Förvärv av tjänster från annat EG-land bedöms istället enligt reglerna i 5 kap. 4 - 8 §§. Med EG-land avses de länder som omfattas av EG:s mervärdesskatteområde.<sup>87</sup> Mot bakgrund av den fria rörligheten för varor på EG:s gemensamma marknad utförs inga gränskontroller inom EG:s mervärdesskatteområde. Istället är det köparen som ska redovisa skatten i sin mervärdesskattedeclaration.<sup>88</sup>

### 4.2.1 Betydelsen av att ange VAT-nummer vid förvärv av vara eller tjänst

VAT är en förkortning av den engelska beteckningen Value Added Tax. Ett VAT-nummer är ett registreringsnummer till mervärdesskatt som används vid EG-handel.<sup>89</sup>

Om köparen till en vara, som passerar ut ur Sverige till annat EG-land, gentemot säljaren åberopar ett VAT-nummer i annat EG-land än Sverige, ska varan inte belastas med svensk mervärdesskatt. Omvänt ska en svensk köpare med svenskt VAT-nummer belastas av svensk mervärdesskatt för varuinförsel från annat EG-land (GIF). Om köparen är mervärdesskatteskyldig för sin verksamhet får denne avdrag för skatten. För personer som saknar VAT-nummer ska istället den mervärdesskatt erläggas som säljaren i det andra EU-landet debiterar.<sup>90</sup>

Som exempel kan nämnas att ett svenskt företag köper varutransporttjänster från en fransk transportör under åberopande av ett svenskt VAT-nummer. Tjänsten ska således anses omsatt i Sverige vilket innebär att transportören inte ska debitera någon mervärdesskatt. Istället ska köparen förvärvsbeskattas i Sverige.<sup>91</sup>

Betydelsen av att ange sitt VAT-nummer vid förvärv av en vara eller en tjänst är helt enkelt att bedömningen av omsättningsland enligt 5 kap. ML beror på registreringsland och att köparen förvärvsbeskattas i det land där denne är registrerad till mervärdesskatt.

---

<sup>87</sup> För mer information om vilka länder som omfattas av europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde se: <http://skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/mervardesskattomrade.4.18e1b10334ebe8bc80001862.html>

<sup>88</sup> Forssén, 2001, s. 319.

<sup>89</sup> Skatteverket, 2007, s. 34.

<sup>90</sup> Forssén, 2001, s. 322.

<sup>91</sup> Forssén, 2001, s. 368.

## 4.3 Export och import

När man talar om export i mervärdesskattelagens mening, menas sådan omsättning av varor eller tjänster utanför EG:s mervärdesskatteområde som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.<sup>92</sup> De stater som inte hör till EG:s mervärdesskatteområde behandlas som tredje land.<sup>93</sup> Exportbegreppet avseende tjänster har utvidgats till att även avse tjänster som anses vara omsatta i ett annat EG-land.<sup>94</sup> Svenska rederiers godstransporter till ett tredje land är ett exempel på exportverksamhet.<sup>95</sup> Eftersom export utgör ett kvalificerat undantag från mervärdesskatt föreligger en rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 12 § ML.

Med import avses att varor förs in i Sverige från ett land utanför EG:s mervärdesskatteområde. Även tjänster kan importeras. Det sker när en tjänst som är tillhandahållen från ett tredje land anses vara omsatt i Sverige.<sup>96</sup>

---

<sup>92</sup> 1 kap. 10 § ML.

<sup>93</sup> Thunberg, 2004, s. 39.

<sup>94</sup> Prop. 1993/94:99 s. 115 samt KPMG, 2005, s. 113.

<sup>95</sup> Skatteverket, 2007, s. 507.

<sup>96</sup> Thunberg, 2004, s. 39.

# 5 Mervärdesskattelagens bestämmelser av betydelse för sjöfarten

I tidigare avsnitt har jag beskrivit hur systemet för mervärdesskatt fungerar, såväl nationellt som internationellt. Jag har även redogjort för diverse beskattningsprinciper och tolkningsprinciper. Dessa beskrivningar syftar till att ge en välbehövlig bakgrund för förståelsen av detta avsnitt, i vilket jag redogör för hur mervärdesskattelagens regler ska tillämpas på tjänster inom sjötransportsektorn. Utgångspunkten i framställningen är de fraktavtal som ligger till grund för varutransporter. Fraktavtalet påverkar beskattningen och därför är själva uppdelningen mellan certepartifrakt och konossementfrakt, två typer av fraktavtal som jag beskriver mer utförligt redan inledningsvis, av stor betydelse. Sedan är redogörelsen framme vid uppsatsens kärna, nämligen hur varutransporter till sjöss ska beskattas. I framställningen redogör jag för beskattning av inrikes transporter, EG-transporter och internationella transporter samt inrikes transporter som har ett direkt samband med en utländsk transport. Redogörelsen omfattar även beskattning av tjänster som har anknytning till en varutransport. Kapitlet avslutas med ett rättsfallsreferat av EG-domstolens dom i mål C-97/06 Navicon SA mot Administración del Estado (nedan kallat Navicon). I rättsfallet görs en tillämpbar distinktion mellan befraktning och transporttjänst samt ges en tydlig bild av hur neutralitetsprincipen tillämpas i praktiken.

## 5.1 Två olika typer av fraktavtal

Inom sjöfarten används två olika typer av fraktavtal; ”avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare (certepartifrakt) och avtal som avser befordran av viss mängd gods i linjefart och annan styckegodstrafik (konossementfrakt)”.<sup>97</sup> Enligt en dom från EG-domstolen, ”skiljer sig befraktningsavtalet från ett avtal om varutransport på så sätt att det innebär att en person, redaren, ställer hela eller en del av sitt fartyg till en annan persons, befraktarens, förfogande, medan ett avtal om varutransport innebär att transportören enbart åtar sig att för sin kunds räkning flytta nämnda varor.”<sup>98</sup> För att avgöra om det är ett avtal om befraktning eller ett avtal om tillhandahållande av transporttjänster utgår man från de regler som uppställs i Sjölagen. Att det rör sig om två skilda avtalstyper åskådliggörs av den uppdelning som har gjorts i Sjölagen beträffande avtal om godsbefordran.<sup>99</sup> I lagens trettonde kapitel återfinns bestämmelserna om styckegodstransport och i det fjortonde kapitlet redogörs för reglerna om befraktning av fartyg.

---

<sup>97</sup> Skatteverket, 2007, s. 840.

<sup>98</sup> Navicon C-97/06, punkt 38.

<sup>99</sup> Sjölagen (1994:1009), Avdelning IV Avtal om befordran.

Anledningen till att reglerna om styckegods regleras i ett eget kapitel är, enligt propositionen, så att ”befordringsformen inte längre sammanblandas med andra befordringsformer såsom exempelvis delbefraktning av fartyg”.<sup>100</sup>

Grunden för gränsdragningen mellan sjölagens trettonde och fjortonde kapitel läggs i 13 kap. 3 § SjöL. Utgångspunkten i nämnda paragraf är att certeparti för hel- och delbefraktning av fartyg faller utanför kapitlets tillämpningsområde. I de fall ett konossement har utfärdats enligt ett certeparti och konossementet bestämmer relationen mellan transportören och innehavaren av konossementet, ska bestämmelserna i 13 kap. likväl tillämpas på konossementet ifråga. Även om certepartiet är det grundläggande fraktavtalet mellan parterna, utfärdas vanligtvis ett konossement som uppvisar att transportören har tagit emot eller lastat godset.<sup>101</sup>

**Certepartifrakt** avser befraktningsavtal avseende helt fartyg eller väsentlig del av fartyg och omfattar bl.a. rese-, tids- och bareboatbefraktning. Den som hyr ett fartyg eller nyttjar ett fartyg för transport av eget gods kallas för befektare.<sup>102</sup> Med *resebefraktning* avses att redaren ställer ett bemannat fartyg till befektarens förfogande för en bestämd resa och en bestämd last. *Tidsbefraktning* innebär att redaren hyr ut fartyget med besättning till en befektare för en viss tidsperiod. Med *bareboatbefraktning* menas att redaren hyr ut ett obemannat fartyg till en befektare för en viss tidsperiod.<sup>103</sup> Den som hyr ett fartyg enligt certeparti kan i sin tur hyra ut till andra enligt sub-charters eller via konossement.<sup>104</sup>

**Konossementfrakt** avser en redares tillhandahållande av ett bemannat fartyg och används såväl vid linjefart som vid trampfart. *Linjefart* innebär att fartyget går mellan två eller flera geografiska områden och anlöper en eller flera fasta hamnar enligt en bestämd tidtabell. På detta sätt kan en avlastare, som skeppar lite och ofta och som därför inte själv kan fylla ett helt fartyg, lasta tillsammans med andra avlastare. *Trampfart* används vid transport av hela laster från en eller ett fåtal avlastare. Fartygen går inte i reguljär linjefart enligt tidtabell utan trafikeringen sker utifrån var lasten finns och vart den ska transporteras. Hamnanlöpningen är sällan bestämd på förhand. Trampfartygen befektas enligt rese- eller tidsbefraktningsavtal.<sup>105</sup> Vid semiliner, som är en blandning av linje- och trampfart, används ibland certeparti- och ibland konossementfrakt. Certeparti används främst när befektaren hyr större delen av ett fartyg medan konossementfrakt nästan alltid används när det är många mindre laster som ska fraktas.

<sup>100</sup> Regeringens proposition 1993/94:195 *Ny sjölag*, s. 150.

<sup>101</sup> Karnov: svensk lagsamling med kommentarer 2006/07, Thomson Fakta AB, 11 uppl., Stockholm, 2006, s. 2145 (kommentar till 13 kap. 3 § SjöL).

<sup>102</sup> Skatteverket, 2007, s. 840.

<sup>103</sup> *Ibid.*, s. 320.

<sup>104</sup> Girvin, Stéphen, *Carriage of goods by sea*, Oxford University Press, Oxford, 2007, s. 282.

<sup>105</sup> Abrahamsson, Hans, Sandahl, Freddy, *Internationella transporter och spedition*, 2:a uppl., Liber ekonomi, Malmö, 1996, s. 50 f.

Eftersom redaren vid linjefart och annan styckegodstrafik vänder sig till ett stort antal fraktköpare, tillhandahåller denne varutransporttjänster och inte ett fartyg. De tillhandahållna tjänsterna avser alltså inte fartyget, utan godset och transporten av detta.<sup>106</sup>

## 5.2 Skattefrihet för tjänster avseende fartyg

I förra avsnittet nämnde jag att fraktavtalet ligger till grund för hur en varutransport ska beskattas. Anledningen till detta är att befraktning och uthyrning av skattefritt fartyg är undantagna från beskattning. Befraktningstjänsten utförs genom certepartifrakt och omfattar alla typer av charter- och befraktningsavtal till sjöss.<sup>107</sup>

Enligt 3 kap. 21 § ML, är omsättning av skepp som används i yrkesmässig sjöfart undantagen från mervärdesskatteplikt. Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Övriga fartyg kallas båtar.<sup>108</sup> Undantaget omfattar även omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana skepp<sup>109</sup> samt tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning till fartygen.<sup>110</sup> Undantaget är ett s.k. kvalificerat undantag, vilket innebär att den som tillhandahåller sådana tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML.

Det är endast sådan uthyrning av fartyg, för vilket försäljningen är undantagen från skatteplikt dvs. till någon som bedriver yrkesmässig sjöfart, som är undantagen från skatteplikt.<sup>111</sup> Yrkesmässig sjöfart innebär yrkesmässigt bedriven sjöfart med person- eller godsbefordran mot ersättning samt transport med skepp av eget gods. Sådana fartyg där själva förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften omfattas inte av ovan nämnda undantag.<sup>112</sup> Tjänst avseende lastning och lossning av fartyg anses inte som tjänst avseende fartyg.<sup>113</sup>

Till skillnad från mervärdesskattedirektivets motsvarande bestämmelse i artikel 148 c som avser fartyg som används på öppna havet, omfattas även fartyg som enbart används i inrikes sjöfart av undantaget från mervärdesskatt i 3 kap. 21 § ML.

---

<sup>106</sup> Skatteverket, 2007, s. 840.

<sup>107</sup> KPMG, 2005, s. 348.

<sup>108</sup> 1 kap. 2 § SjöL.

<sup>109</sup> 3 kap. 21 § 4 p. ML.

<sup>110</sup> 3 kap. 21 § 5 p. ML.

<sup>111</sup> Skatteverket, 2007, s. 839.

<sup>112</sup> Ibid., s. 835 f. Jfr 3 kap. 21 § 3 och 4 st. ML.

<sup>113</sup> Ibid., s. 839. Mer om beskattning av transportanknuten tjänst i avsnitt 5.3.2.



## 5.3 Beskattning av tjänster

Som jag har nämnt tidigare i detta arbete, ska en tjänst beskattas i Sverige enbart i de fall då tjänsten anses omsatt inom landet. De regler som fastställer omsättningsland, dvs. i vilket land en tjänst är omsatt, finns i 5 kap. ML. Kapitlet är konstruerat på så sätt, att om ingen paragraf anger att omsättningen har skett i Sverige, är omsättningen gjord utomlands. De bestämmelser som anger när en tjänst ska anses vara omsatt i Sverige, finns i 5 kap. 4–8 §§ ML.<sup>114</sup> Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt nämnda paragrafer, kan den enligt 5 kap. 11 § ML ändå anses vara omsatt utomlands.<sup>115</sup> Enligt ett beslut från Regeringsrätten ska bedömningen av omsättningsland göras separat för varje led i en omsättningskedja.<sup>116</sup>

I 5 kap. 4-7 a §§ ML, regleras omsättningsland för vissa typer av tjänster. De tjänster som omfattas av de särskilda reglerna är fastighetstjänster, transporttjänster, arbete på lös egendom, kulturella aktiviteter, diverse intellektuella tjänster, uthyrning av transportmedel och transporthjälpmiddel samt förmedling av varor och tjänster.

Om tjänsten inte faller in under 5 kap. 4-7 a §§ ML, blir huvudregeln i 5 kap. 8 § 1 st. ML tillämplig. Enligt denna regel ska tjänsten anses omsatt i Sverige om säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom landet alternativt att tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

I vissa fall kan det bli aktuellt med omvänd skattskyldighet. Så är fallet när köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och följaktligen ska mervärdesskatt för tjänsten redovisas och betalas i det landet. Om köparen är en privatperson, eller inte är registrerad till mervärdesskatt i det andra landet, kan omvänd skattskyldighet inte tillämpas. Då får säljaren istället registrera sig i det landet där denne tillhandahåller sina tjänster.<sup>117</sup>

Vid fastställandet av hur en tjänst ska beskattas, kan man utgå ifrån följande punkter:

- Till vilken kategori tjänsten hör.
- I vilket land tjänsten är omsatt (beskattningslandet).
- Vem som ska redovisa mervärdesskatten, säljaren eller köparen.<sup>118</sup>

---

<sup>114</sup> 5 kap. 1 § 1 st. ML.

<sup>115</sup> 5 kap. 1 § 2 st. ML.

<sup>116</sup> RR:s beslut 2006-11-09, mål nr 7517-05.

<sup>117</sup> Moms vid utrikeshandel, SKV 560, utgåva 1, s. 17.

<sup>118</sup> <http://www.euroinfo.se/ny/hem/moms/skrivyta/fordjupning1.html#transport>

### 5.3.1 Beskattning av transporttjänster

Utgångspunkten i 5 kap. 5 § ML är, att en transporttjänst som utförs i Sverige är omsatt inom landet såvida inget annat anges i 5 a § 1 st., dvs. ifall transporten anses vara del av en s.k. multimodal transport.<sup>119</sup> Att transporttjänsten utförs här, innebär att transporten rent fysiskt ska ske i Sverige och ha både start- och slutpunkt här i landet.<sup>120</sup> Utförs transporttjänsten i Sverige och i något annat land ska den i sin helhet anses omsatt utomlands, under förutsättning att transporten sker direkt till eller från utlandet och inget annat följer av 5 a § 1 st.

Bestämmelser avseende varutransporter mellan EG-länder finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML. Enligt artikel 48 i mervärdesskattedirektivet är definitionen av en gemenskapsintern transport av varor att transporten påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. Oavsett om transporten går via ett land utanför EG, är transporten således en EG-transport.

Omsättningsland för EG-transporter bestäms av i vilket land transporten påbörjas samt i vilket land köparen är registrerad till mervärdesskatt. En EG-transport som påbörjas i Sverige är omsatt i Sverige såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Oavsett om EG-transporten påbörjas i Sverige eller i något annat EG-land, ska transporten anses som omsatt i Sverige om köparen åberopar ett svenskt VAT-nummer.<sup>121</sup> Bestämmelsen resulterar helt enkelt i att vissa interna transporter anses som omsatta utomlands samt att vissa gränsöverskridande gemenskapsinterna transporter anses som omsatta i Sverige.

I vissa fall kan en varutransporttjänst eller en s.k. transportanknuten tjänst<sup>122</sup> som enligt ovan nämnda regler är omsatt inom landet ändå anses som omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 2 b p. ML. De förutsättningar som ska vara uppfyllda enligt paragrafen är att:

- tjänsten tillhandahålls av en speditör eller fraktförare åt en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG, och
- tjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan.

I artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet finns inget motsvarande krav på att tjänsten ska utföras av ett visst subjekt. Eftersom bestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig kan den ges direkt effekt i beslut som är till den skattskyldiges fördel. Skatteverkets uppfattning är alltså att det inte är nödvändigt att tjänsten tillhandahålls av en sådan speditör eller fraktförare som anges i 5 kap. 11 § 2 b p. ML, utan istället kan direktivets bestämmelse bli tillämplig.<sup>123</sup>

<sup>119</sup> Mer om multimodala transporter i avsnitt 5.3.1.1.

<sup>120</sup> Fink m.fl., *Mervärdesskatt*, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2007, s. 5:14.

<sup>121</sup> 5 kap. 5 a § 1 st. ML.

<sup>122</sup> Mer om transportanknuten tjänst i avsnitt 5.3.2.

<sup>123</sup> Skatteverket, 2007, s. 358.

### 5.3.1.1 Beskattning av deltransport i multimodal transport

Multimodala transporter (även kallade kombinerade transporter) består av två eller flera deltransporter som utförs med olika slags transportmedel, såsom fartyg, järnväg och lastbil.<sup>124</sup> Som nämnts ovan, är huvudregel att en intern transport är omsatt inom Sverige. Från denna regel kan undantag göras i de fall en transport utgör en del av en annan transport till eller från Sverige. Enligt 5 kap. 11 § 2 b p. ML, anses deltransporten omsatt utomlands om den tillhandahålls en uppdragsgivare utanför EG och den transporterade varan importerar eller exporterar. För transporter inom EG har särskilda förenklingsregler införts.<sup>125</sup> De syftar till att jämställa en sådan intern transport med en gemenskapsintern transport i de fall det finns ett direkt samband mellan den inhemska transporten och en EG-transport.<sup>126</sup> Bedömning av omsättningsland görs då enligt reglerna i 5 kap. 5 a § 1 st. ML vilket innebär att en hänvisning till köparens utländska VAT-nummer är tillräckligt för att den svenska deltransporten ska anses som omsatt utomlands.<sup>127</sup>

### 5.3.2 Beskattning av transportanknuten tjänst

Samlingsbegreppet transportanknutna tjänster omfattar enligt 5 kap. 6 § 2 p. ML omhändertagande, lastning och lossning av gods samt andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varustransport. Bedömningen av om tjänsten skall anses som ett led i en varustransport görs utifrån om tjänsten utförs i omedelbar anslutning till en avgående eller ankommande transport.<sup>128</sup> Om tjänsten inte är ett led i en varustransport, ska omsättningen istället bedömas enligt reglerna i 5 kap. 8 § ML.

Enligt huvudregeln i 5 kap. 6 § 2 p. ML, är transportanknutna tjänster omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige, under förutsättning att inget annat anges i 5 kap. 6 a § ML. Denna bestämmelse blir tillämplig om tjänsten är ett led i en varustransport mellan EG-länder eller utförs i anknytning till en sådan intern transport som har ett direkt samband med en EG-transport. För dessa transportanknutna tjänster gäller samma principer som för själva transporten när det gäller bedömning av omsättningsland. Det innebär att en tjänst som utförs i Sverige är befriad från svensk mervärdesskatt om beställningen sker med angivande av köparens VAT-nummer i ett annat EG-land. Likväl ska en tjänst som utförs i ett annat EG-land beskattas med svensk mervärdesskatt om köparen anger ett svenskt VAT-nummer vid förvärvandet.<sup>129</sup>

---

<sup>124</sup> <http://www.ihrelawfirm.se/artiklar/Miniordlista.htm>

<sup>125</sup> KPMG, 2005, s. 347.

<sup>126</sup> Skatteverket, 2007, s. 319. Jfr ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 16.

<sup>127</sup> Jfr avsnitt 5.3.1 avseende omsättningsland för EG-transporter.

<sup>128</sup> Fink m.fl., s. 5:25.

<sup>129</sup> Skatteverket, 2007, s. 319 och 322.

En transportanknuten tjänst som tillhandahålls i en godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet och avser varor till eller från ett land utanför EG, anses vara omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 2 a p. ML. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 146.1 e, med den skillnaden att någon begränsning till att enbart omfatta tjänster avseende en viss verksamhet inte finns, utan istället är den formulerad på ett mer allmänt sätt och omfattar tjänster som har samband med import och export av vissa i bestämmelsen angivna varor. Vid beslut till den skattskyldiges fördel kan denna bestämmelse ges direkt effekt, vilket innebär att den kan tillämpas istället för 5 kap. 11 § 2 a p. ML. För att anses som omsatt utomlands är det alltså, enligt Skatteverkets mening, inte nödvändigt att tjänsten utförs i en viss verksamhet.<sup>130</sup>

### 5.3.3 Beskattning av uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel

Som exempel på transportmedel kan nämnas fartyg, flygplan, bilar, släpvagnar samt sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmedel.<sup>131</sup> Som jag har nämnt tidigare, är destinationsprincipen den dominerande principen vid beskattning inom EU. För att förhindra konkurrenssnedvridning, bör därför omsättningsland bestämmas utifrån den plats där köparen har sitt ekonomiska säte eller fasta etableringsställe, alternativt där denne är bosatt eller stadigvarande vistas, när tillhandahållaren och köparen av en materiell lös sak befinner sig i två olika länder där skattesatserna skiljer sig åt. Men när det gäller bedömning av omsättningsland för uthyrning av transportmedel är det, pga. kontrollskäl, tillhandahållarens etablering som avgör.<sup>132</sup>

För att avgöra i vilket land en uthyrningstjänst ska anses vara omsatt och således beskattas, tillämpas två olika bedömningskriterier; i vilket land tjänsten nyttjas samt i vilket land uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe. Enligt huvudregeln i 5 kap. 8 § 1 st. ML, ska en tjänst anses omsatt inom landet om uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe i Sverige. Huvudregeln tillämpas i följande situationer:

- Tjänsten nyttjas uteslutande i Sverige
- Tjänsten nyttjas uteslutande i ett annat EG-land
- Tjänsten nyttjas både i Sverige och i ett tredje land
- Tjänsten nyttjas både i Sverige och i ett annat EG-land

Bedriver uthyraren sin verksamhet i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt i Sverige även om tjänsten uteslutande nyttjas i Sverige.

---

<sup>130</sup> Ibid., s. 357 f.

<sup>131</sup> Skatteverket, SKV 560, s. 20.

<sup>132</sup> Ingress till mervärdesskattedirektivet, punkt 20-21.

En uthyrningstjänst som tillhandahålls av någon med fast etableringsställe i ett tredje land, ska enligt 5 kap. 8 § 2 st. ML anses omsatt i Sverige om tjänsten uteslutande nyttjas här i landet. Om tjänsten uteslutande nyttjas i ett tredje land ska den anses omsatt utanför EG oavsett om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land.<sup>133</sup>

Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart är undantagen från mervärdesbeskattning i enlighet med 3 kap. 21 § ML. Därutöver är uthyrning av fartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML.<sup>134</sup> Containers som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg anses inte utgöra tillbehör till fartyg enligt 3 kap. 21 § 5 p. ML. Däremot kan uthyrningstjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML vilket skulle resultera i att någon svensk mervärdesskatt inte ska tas ut på omsättningen. Så är fallet om de uthyrda containrarna ska användas ombord på fartyg i utrikes trafik.<sup>135</sup> Med uttrycket ”fartyg ... i utrikes trafik” avses ”fartyg som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. [...] Att fartyget tillfälligtvis anlöper svensk hamn på väg till utrikes ort förtar inte resans karaktär av utländsk trafik. Detta under förutsättning att det från den första avgångshamnen finns varor ombord vilka ska fraktas till utrikes ort. Denna definition avser endast fartyg som omfattas av 3 kap. 21 § ML”.<sup>136</sup>

## 5.4 Beskattning av förmedling som avser tjänst

### 5.4.1 Huvudregeln

Förmedling innebär att en person förmedlar en vara eller en tjänst för någon annans räkning. En förutsättning för att det ska vara förmedling är att en huvudtransaktion genomförs. Omsätts denna huvudtransaktion i Sverige ska förmedlaren ta ut mervärdesskatt på provisionen. Detta görs även om huvudtransaktionen är undantagen från mervärdesbeskattning. Däremot ska någon mervärdesskatt för förmedling av skepp för yrkesmässig sjöfart samt tjänst som avser detta transportmedel inte tas ut.<sup>137</sup>

Enligt huvudregeln i 5 kap. 7 a § ML, är förmedlingstjänster i annans namn omsatta inom landet i följande situationer:

1. Förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i Sverige och inget VAT-nummer i annat EG-land har åberopats vid förvärvet av förmedlingstjänsten.

---

<sup>133</sup> Skatteverket, 2007, s. 350.

<sup>134</sup> Ibid., s. 350.

<sup>135</sup> Ibid., s. 357.

<sup>136</sup> Ibid., s. 838.

<sup>137</sup> Skatteverket, SKV 560, s. 21.

2. Förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i ett annat EG-land men köparen åberopar ett svenskt VAT-nummer vid förvärvet av förmedlingstjänsten.

Har köparen åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller är huvudtransaktionen inte omsatt inom landet, är förmedlingstjänsten istället omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. I det fall omsättningen av huvudtransaktionen anses som en omsättning utanför EG, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.<sup>138</sup>

Med avseende på tjänster som behandlas inom ramen för detta arbete, tillämpas huvudregeln på förmedling av tjänster som avser uthyrning av transportmedel och transporthjälpmiddel medan förmedling av varutransporttjänster och transportanknutna tjänster omfattas av undantagen enligt nedan.

## 5.4.2 Varutransporttjänst

Enligt 5 kap. 5 § 3 st. ML, är förmedling av en varutransporttjänst omsatt i Sverige om själva transporttjänsten är omsatt inom landet. Gäller förmedlingstjänsten en gränsöverskridande gemenskapsintern varutransport eller en inhemsk varutransport som har ett direkt samband med en EG-transport, ska istället reglerna i 5 kap. 5 a § 2 st. ML tillämpas. Bestämmelsen gäller enbart förmedling i annans namn vilket medför att det enbart är förmedlingstjänsten som ska bedömas vid fastställande av omsättningsland.<sup>139</sup> Det innebär att det VAT-nummer som åberopats vid förvärvet av förmedlingstjänsten anger omsättningsland för förmedlingstjänsten. I övrigt är reglerna avseende förmedling av EG-transporter konstruerade på samma sätt som reglerna avseende varutransporten i sig. Omsättningsland bestäms således av i vilket land varutransporten påbörjas samt huruvida köparen åberopar sitt VAT-nummer i Sverige eller i ett annat EG-land.<sup>140</sup>

## 5.4.3 Transportanknuten tjänst

Bestämmelserna<sup>141</sup> avseende förmedling som avser transportanknuten tjänst motsvarar i stort de regler som gäller angående förmedling av varutransporttjänster inom EG. Den enda skillnaden är att utgångspunkten i förmedling som avser transportanknuten tjänst är var tjänsten utförs medan förmedling som avser varutransporttjänst fokuserar på var transporten påbörjas.<sup>142</sup> Omsättningslandet beror helt enkelt på i vilket land tillhandahållaren har sitt fasta driftställe.<sup>143</sup> Särskilda regler gäller i de fall

---

<sup>138</sup> Skatteverket, 2007, s. 355.

<sup>139</sup> Fink m.fl., s. 5:19.

<sup>140</sup> Skatteverket, 2007, s. 354. Se bilaga A.

<sup>141</sup> 5 kap. 6 a § 1 och 2 st. 2 p. ML.

<sup>142</sup> Skatteverket, 2007, s. 354.

<sup>143</sup> Forssén, 2001, s. 364.

den transportanknutna tjänsten utförs i samband med import eller export av varor.<sup>144</sup>

## 5.5 Rättsfallsreferat av EG-domstolens dom i mål C-97/06 - Navicon

### 5.5.1 Bakgrund

De tillämpliga bestämmelserna i den gemenskapsrättsliga lagstiftningen som diskuteras i målet, fanns tidigare i det sjätte mervärdesskattedirektivet i följande artiklar: 15.1 (146.1 a), 15.4 (148 a), 15.5 (148 c) och 15.13 (146.1 e). Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, är skrivna inom parentes. De EG-rättsliga bestämmelserna reglerar undantag från mervärdesskatteplikt avseende befaktning av havsgående fartyg. Spanien har implementerat dessa bestämmelser i sin lag om mervärdesskatt. Dock med den väsentliga skillnaden att undantaget enbart avser helbefraktning.<sup>145</sup>

Tvisten har sin grund i ett avtal om delbefraktning, i vilket Navicon mot betalning upplåter en del av utrymmet på sina fartyg till ett annat företag för transport av containrar från den iberiska halvön till Kanarieöarna, ett område som ligger utanför gemenskapens territorium. Eftersom Navicon ansåg att transaktionen omfattades av undantaget från mervärdesskatteplikt angavs inget mervärdesskattebelopp på fakturorna.<sup>146</sup> Den behöriga spanska skattemyndigheten ansåg däremot att undantaget inte var tillämpligt, eftersom avtalet avsåg del- och inte helbefraktning och påförde därför mervärdesskatt.<sup>147</sup> När tvisten nådde Spaniens högsta domstol, beslutade denna att målet skulle vilandeförklaras i avvaktan på EG-domstolens (nedan kallat domstolen) förhandsavgörande.

De tolkningsfrågor som domstolen har att ta ställning till är följande:

- 1.) Huruvida begreppet befaktning i artikel 15.5 skall tolkas på så sätt att det omfattar såväl befaktning av fartygets hela lastutrymme (helbefraktning) som befaktning av en del av fartygets lastutrymme (delbefraktning) avseende fartyg som används på öppna havet?
- 2.) Huruvida den gemenskapsrättsliga bestämmelsen utgör hinder för en nationell bestämmelse som enbart beviljar undantag från skatteplikt vid helbefraktning.<sup>148</sup>

Flera yttranden har inkommit till domstolen. Den grekiska och den spanska regeringen framhåller att enligt domstolens fasta rättspraxis skall undantag enligt sjätte direktivet tolkas strikt eftersom de avviker från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för alla tjänster som en skattskyldig

---

<sup>144</sup> 5 kap. 11 § 2 a p. ML.

<sup>145</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 3.

<sup>146</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 5.

<sup>147</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 6.

<sup>148</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 8 och 9.

tillhandahåller mot vederlag. Således ska begreppet befraktning enbart anses avse befraktning av fartygets hela lastutrymme.<sup>149</sup> Europeiska gemenskapernas kommission (nedan kallad kommissionen) och den belgiska regeringen delar inte denna uppfattning. Istället anser de att artikeln omfattar såväl hel- som delbefraktning av havsgående fartyg.

Den belgiska regeringen hävdar att det framgår av artikelns lydelse att syftet med bestämmelsen är att undanta befraktning av havsgående fartyg, inte att viss befraktning ska undantas. Därutöver gör regeringen gällande, att när det finns flera tolkningar ska den tolkning som säkerställer att bestämmelsen bevarar sin ändamålsenliga verkan ges företräde. Om begreppet befraktning skulle tolkas så att det enbart omfattar helbefraktning skulle den ändamålsenliga verkan av artikel 15.5 riskeras, eftersom befraktning av samma typ av fartyg, för samma sträcka skulle beskattas vid delbefraktning men undantas från mervärdesskatteplikt vid helbefraktning.<sup>150</sup>

Kommissionens uppfattning är att bestämmelser om undantag från mervärdesskatteplikt ska tolkas strikt med tanke på att de utgör ett dubbelt undantag; dels ett undantag från mervärdesskatteplikt, dels en avvikelse från det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Trots det anser kommissionen, att enligt artikelns lydelse omfattas såväl hel- som delbefraktning eftersom ingen åtskillnad görs i artikel 15.5 mellan de båda befraktningsalternativen. Med hänvisning till mål C-382/02 Cimber Air, har medlemsstaterna inte någon möjlighet att tolka undantagets räckvidd utöver vad som följer av dess ordalydelse. Inte heller första meningen i artikel 15.5 ger någon rätt för medlemsstaterna att ändra undantagets materiella tillämpningsområde. Dessutom anser kommissionen att befraktningstjänster inte ska beskattas, oavsett om det rör sig om hel- eller delbefraktning, med hänvisning till att de varor som lämnar gemenskapernas territorium för att exporteras till tredje land ska vara fria från skatt. För den händelse att befraktningsbegreppet definierades till att avse enbart helbefraktning, skulle rätten till undantag bli beroende av fartygets storlek.<sup>151</sup> Detta kan illustreras genom att för samma mängd varor, skulle ett större fartyg använda en mindre volym av sitt lastutrymme, vilket skulle utgöra delbefraktning och därmed beskattas, medan ett mindre fartyg skulle använda hela sitt lastutrymme och det skulle då vara fråga om helbefraktning, för vilken beskattning inte skulle ske.

Kommissionen diskuterar även ett eventuellt rättfärdigande av den spanska lagstiftningen och tar sikte på huruvida delbefraktning skulle kunna omfattas av de bestämmelser som tillämpas på avtal om varutransport i artikel 15.13. Båda typer av transportavtal rör transport av en vara från en plats till en annan. Men mot bakgrund av att befraktning och varutransport omfattas av olika bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet, skulle ett likställande strida mot direktivets innehåll och syfte. Avslutningsvis tillägger kommissionen att det är den nationella domstolen som ska bedöma

---

<sup>149</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 10.

<sup>150</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 12 och 13.

<sup>151</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 14-16.



om det aktuella avtalet är sådant att det omfattas av artikel 15.5, dvs. ett avtal om befraktning.<sup>152</sup>

## 5.5.2 Domstolens rättsliga utredning

Domstolen konstaterar inledningsvis att Kanarieöarna ligger utanför gemenskapens territorium och att transport till dessa öar utgör export enligt artikel 3.3, 2 st. jämförd med artikel 15.1.<sup>153</sup> Mot bakgrund av de olika yttranden som har kommit in från de intervenerande medlemsstaterna kan man sluta sig till att artikel 15.5 inte har tolkats på ett enhetligt sätt inom gemenskapen. Därför är det av stor vikt att domstolen utreder omfattningen av begreppet befraktning.

Begreppet befraktning ska tolkas mot bakgrund av de tolkningskriterier som har utarbetats i rättspraxis. Enligt domstolens fasta rättspraxis utgör undantagen från skatteplikt fristående gemenskapsrättsliga begrepp som ska sättas in i det allmänna sammanhanget i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom det sjätte direktivet. De två principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt är dels den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas på alla tjänster och varuleveranser som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag, dels principen om skatteneutralitet, vilken innebär att aktörer som utför samma transaktion inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Undantag från den allmänna principen ska tolkas strikt. Däremot får tolkningen av de ord som används för att definiera undantagen inte tolkas så strikt att undantagen inte får avsedd effekt.<sup>154</sup>

Artikel 15.5 innehåller inte någon definition av befraktning. Vid tolkningen har domstolen att ta hänsyn såväl till lydelsen av som till syftet med bestämmelsen. Av artikelns lydelse framgår vilka aktiviteter som ska undantas från skatteplikt. Någon åtskillnad mellan hel- och delbefraktning görs inte. Därutöver är det upp till medlemsstaterna att fastställa villkoren för undantagen i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av dessa och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i enlighet med inledningen i artikel 15 (artikel 131). Men det innebär inte att medlemsstaterna kan definiera själva innehållet i undantagen.<sup>155</sup>

Export utanför gemenskapen, liknande transaktioner och internationella transporter undantas alla från mervärdesskatt genom artikel 15. Syftet med detta undantag måste antas vara att iaktta principen att varor och tjänster ska beskattas i destinationslandet. En nationell bestämmelse som inte medger undantag för en sådan exportliknande transaktion som delbefraktning, strider mot destinationsprincipen och mot undantagsbestämmelsernas syfte. Undantaget skulle även förlora sin ändamålsenliga verkan eftersom skatteplikten blir beroende av fartygets lastutrymme. För att sammanfatta

---

<sup>152</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 17-18.

<sup>153</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 19.

<sup>154</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 20-23.

<sup>155</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 24-27.

det hela, ska de ord som används för att definiera undantaget i artikel 15.5 tolkas strikt, men tolkningen av begreppet befaktning får inte vara så snäv att såväl lydelsen i som syftet med bestämmelsen åsidosätts. Enligt domstolens tolkning av artikel 15.5 omfattas såväl helbefaktning som delbefaktning av fartyg som används på havet. Bestämmelsen är följaktligen till hinder för en sådan nationell lagstiftning som den spanska.<sup>156</sup>

Domstolen undersöker även kommissionens förslag om att likställa ett avtal om delbefaktning av ett fartyg med ett avtal om varutransport. På så sätt skulle det undantag från skatteplikt som enligt 15.13 gäller för transporttjänster som tillhandahålls i samband med export av varor kunna tillämpas. Däremot omfattas avtal om befaktning och avtal om tillhandahållande av transporttjänster av olika regler i direktivet och utgör alltså två skilda rättsliga system. Om gemenskapslagstiftarens avsikt hade varit att begreppet befaktning i artikel 15.5 enbart skulle omfatta helbefaktning och att delbefaktning skulle likställas med varutransport och därmed omfattas av artikel 15.13, skulle detta uttryckligen ha angivits i direktivet. Det åligger emellertid den nationella domstolen att fastställa huruvida den aktuella befaktningstransaktionen är att betrakta som en befaktning eller som en varutransporttjänst och om det uppfyller villkoren för ett sådant befaktningsavtal som avses i artikel 15.5.<sup>157</sup>

---

<sup>156</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 29-33.

<sup>157</sup> Mål C-97/06, Navicon, punkt 34-37.

# 6 Resultat och diskussion

## 6.1 Tillämpning av mervärdesskattereglerna

När det gäller mervärdesbeskattning av tjänster inom sjöfarten är utgångspunkten att omsättningsland utgör beskattningsland. Etablering, tillhandahållande, utförande, påbörjande och nyttjande är alla faktorer som bestämmer omsättningsland i kombination med det eventuella VAT-nummer som köparen kan åberopa vid förvärvet vilket resulterar i förvärvsbeskattning av köparen i det land där denne är registrerad till mervärdesskatt. Förvärvsbeskattning medför vidare att köparen inte behöver betala mervärdesskatt vid förvärvet utan denna ska köparen sedan redovisa som utgående skatt i sin skattedeklaration. Detta kan i sin tur innebära en likviditetsmässig fördel för köparen i och med att denne inte behöver lägga ut pengar för mervärdesskatten. I deklarationen görs sedan avdrag för den ingående skatt företaget har haft i verksamheten från den utgående skatt som ska betalas in till Skatteverket.

I detta arbete är det beskattning av varutransporter som har varit i fokus. Reglerna avseende beskattning av tjänster som utförs i anslutning till sådana transporter överensstämmer i stort med reglerna för beskattning av varutransporter. Utgångspunkten är, som jag har nämnt tidigare, att tjänsten är omsatt i Sverige om den utförs i Sverige. Är den omsatt här ska den också belastas med svensk mervärdesskatt. Är tjänsten inte omsatt i Sverige enligt någon av paragraferna i 5 kap. är den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML. Tjänsten kan då vara omsatt i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG, dvs. i ett tredje land.

Mervärdesskattereglerna avseende uthyrning av transportmedel följer inte samma beskattningsprinciper som gäller för övriga tjänster med anknytning till en varutransport. Istället är det uthyrarens etablering och tjänstens nyttjande som bestämmer omsättningsland.

I bilaga A finner läsaren en schematisk bild över hur mervärdesskattereglerna ska tillämpas avseende omsättningsland för varutransporter. Tanken är att denna bild ska ligga till grund för bedömning av huruvida svensk mervärdesskatt ska debiteras på varutransporten ifråga. Med hjälp av några exempel, uppdelade efter omsättning inom respektive utom landet, visar jag hur beskattning sker i olika situationer. Förutom omsättningsland, redogör jag även för vem som är skattskyldig till mervärdesskatt. Vill man som läsare ha en mer detaljerad beskrivning av något specifikt område, hänvisas till aktuella avsnitt i uppsatsen.

### **6.1.1 Omsättning av varutransporter inom landet**

En svensk privatperson beställer en transporttjänst från Malmö till Köpenhamn. Privatpersoner kan inte registrera sig till mervärdesskatt. Transporten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget är skyldigt att debitera mervärdesskatt på frakten och redovisa denna till Skatteverket.

Ett tyskt bolag beställer en transporttjänst mellan Göteborg och Hamburg. Köparen har inte angett något VAT-nummer. Transporten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget är skyldigt att debitera svensk mervärdesskatt på frakten och redovisa denna till Skatteverket.

Ett svenskt företag beställer en transporttjänst från Uddevalla till Rostock av ett svenskt transportföretag. Förvärvaren åberopar sitt svenska VAT-nummer alternativt inget VAT-nummer alls. Transporten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML och transportören är skyldig att debitera mervärdesskatt i fakturan.

Ett svenskt företag beställer en transporttjänst från Amsterdam till Göteborg av ett holländskt företag utan fast etablering i Sverige. Förvärvet görs under åberopande av köparens svenska VAT-nummer. Transporten är därmed omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. I det här fallet tillämpas förvärvsbeskattning vilket innebär att det svenska företaget ska redovisa den utgående skatten i sin mervärdesskattedeclaration. Under förutsättning att förvärvet har gjorts i en mervärdesskattepliktig verksamhet föreligger avdragsrätt med motsvarande belopp.

Ett svenskt företag beställer en transporttjänst som påbörjas i Tyskland och avslutas i Danmark. Köparen anger ett svenskt VAT-nummer. Tjänsten är således omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML vilket innebär att köparen ska förvärvsbeskattas här i landet, i enlighet med föregående exempel.

### **6.1.2 Omsättning av varutransporter utomlands**

Ett svenskt företag beställer en transporttjänst mellan Stockholm och Helsingfors, som utförs av ett svenskt transportföretag. Förvärvaren är registrerat till mervärdesskatt både i Sverige och i Finland. Beställningen görs under åberopande av köparens finska VAT-nummer. Eftersom köparen angav ett VAT-nummer i ett annat EG-land är 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML inte tillämplig. Omsättningen är således gjord utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML och någon svensk mervärdesskatt ska inte debiteras.

En italiensk kund ger i uppdrag åt en italiensk speditör att frakta varor från Umeå till Rom. För järnvägstransporten mellan Umeå och Malmö anlitas ett svenskt transportföretag under åberopande av speditörens italienska VAT-

nummer. Av fraktdokumenten framgår att transporten är ett led i en EG-transport. Mellan Malmö och Rom utförs transporten med lastbil av ett annat transportföretag. Genom att beställaren åberopar sitt italienska VAT-nummer blir 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig på transporten i Sverige och transporttjänsten anses därmed omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Visserligen påbörjas och avslutas deltransporten i samma EG-land men den inhemska transporten har ett direkt samband med en EG-transport. Vid bedömningen av omsättningsland för en multimodal transport görs alltså ingen uppdelning utan hela transporten ska redovisas av köparen i det land där denne är registrerad till mervärdesskatt.

## 6.2 Diskussion avseende mervärdesskattereglernas neutralitet

Framförallt inom EU, som kan betecknas som ett enda stort mervärdesskatteområde, är det viktigt att mervärdesskattereglerna är neutrala ur konsumtions- och konkurrenssynpunkt. Kundernas val av leverantör av en vara eller tjänst ska inte avgöras utifrån om det landet föreskriver mervärdesskatteplikt för den aktuella varan eller tjänsten, medan ett annat land medger undantag för densamma. Men en total harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftningar låter vänta på sig. I avvaktan på en full harmonisering blir tillämpningen av avdrag och återbetalning för ingående skatt ett viktigt led i att utjämna skillnaderna mellan de olika medlemsstaterna.

Neutraliteten upprätthålls till viss del genom att de utländska varor som omsätts i Sverige och de tjänster som tillhandahålls från en utländsk näringsidkare och som utförs här i landet, påförs svensk mervärdesskatt på samma sätt som svenska företag beskattas för sina varor och tjänster. De svenska företagens konkurrenssituation skulle snedvridas om konsumenter väljer utländskt pga. hur de beskattas. Mot bakgrund av den generella mervärdesbeskattningen av svenska företag, ska även utländska varor och tjänster som kommer in i landet beläggas med svensk mervärdesskatt.

Vid första anblicken, ansåg jag att undantag från mervärdesskatt avseende befaktning respektive skyldighet att betala mervärdesskatt när det gäller transporttjänster resulterade i en icke neutral tillämpning av mervärdesskattereglerna. Men vid en närmare undersökning finns det en godtagbar förklaring till denna särbehandling. De båda fraktavtalen omfattas av två skilda regelsystem inom EG-rätten vilket slås fast av EG-domstolen i rättsfallet Navicon. I den svenska lagstiftningen finns samma uppdelning i mervärdesskattelagen, som är anpassad efter mervärdesskattedirektivet, samt i sjölagen där de båda avtalen regleras i olika kapitel.

Förklaringen är att man skiljer på *konossementfrakt* som är kopplad till att redaren tillhandahåller varutransporttjänster och *certepartifrakt* som är den hyra befaktaren betalar till redaren för att denne tillhandahåller ett fartyg. Certepartifrakt är befriad från mervärdesskatt. I rättsfallet hyr Navicon ut en

del av utrymmet på sina fartyg till ett annat bolag för att detta ska transportera containrar från en plats till en annan. Det var då fråga om delbefraktning av havsgående fartyg som är undantagen från mervärdesskatt. På samma resa kan både konossementfrakt och certepartifrakt föreligga genom att befraktaren i sin tur hyr ut en del eller hela fartygets lastutrymme för enskilda lastpartier enligt konossement, för vilka mervärdesskatt ska betalas.

Vid valet mellan de båda transportalternativen skulle det ur skatteplaneringssynpunkt kunna vara mer förmånligt för företag som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, att upphandla transporttjänster med ett underliggande befraktningsavtal istället för styckegods eller linjetrafik. Även ur likviditetssynpunkt kan det vara mer förmånligt eftersom företagen inte behöver göra utlägg för skatten.

Det svenska undantaget i 3 kap. 21 § ML har en vidare räckvidd än vad som föreskrivs i den EG-rättsliga förslagen i artikel 148 c. Som jag har nämnt tidigare förutsätter artikel 148 c att det är fråga om havsgående fartyg vilket innebär att transporten ska gå utanför EG:s mervärdesskatteområde. Denna begränsning finns inte i svensk rätt utan även befraktning inom EG omfattas av det svenska undantaget. Det kan diskuteras om detta undantag ligger i linje med diskussionen i Navicon avseende medlemsstaternas begränsade möjligheter att definiera undantaget som sådant. Därutöver är frågan om den svenska bestämmelsen uppfyller vad som föreskrivs i artikel 131, dvs. att medlemsstaterna ska ”säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk”. Med utgångspunkt i artikel 148 c, som ska implementeras på samma sätt i alla medlemsstaterna, utgör det svenska undantaget en förmånligare tillämpning av bestämmelsen och därmed risk för en europeisk skatteflykt till Sverige (konkurrens). Andra europeiska länder skulle eventuellt kunna välja att beställa befraktningstjänster från svenska rederier vid befraktning inom EU. Men självklart är det även andra aspekter som spelar in när ett företag beställer transporttjänster. Varorna måste ju transporteras till den plats varifrån fartyget avgår och inom EU kanske sjötransporter inte förekommer i lika stor utsträckning som transporter på väg eller järnväg.

Avslutningsvis vill jag nämna att förvärvande företag har möjlighet att påverka mervärdesbeskattningen genom att välja att använda det VAT-nummer som är mest förmånligt vid omsättningen i fråga. Ett företag kan nämligen vara registrerat i flera länder och vid varje enskild transaktion välja det VAT-nummer som är mest förmånligt för den aktuella transaktionen.

# Bilaga A

## Tillämpning av mervärdesskattelagens bestämmelser avseende omsättningsland för tjänster som avser varutransport.

Huvudregeln → 5 kap. 5 § ML: omsatt i Sverige om transporten till sin helhet utförs i Sverige. Svensk skatt ska debiteras.

### Transporter inom Sverige

Undantag 1 → 5 kap. 11 § 2 b p. ML: omsatt utomlands om

- tjänsten tillhandahålls en uppdragsgivare utanför EG, och
- varan som transporteras går eller kommer till/från ett icke EG-land

Undantag 2 (deltransport) → 5 kap. 5 a § ML: omsatt utomlands om

- transporten påbörjas och avslutas i samma EG-land, och
- transporten har ett direkt samband med en EG-transport, och
- köparens VAT-nummer i ett annat EG-land åberopas vid förvärvet

Transporter som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land → 5 kap. 5 a § ML

### Transporter mellan länder

Påbörjas i Sverige

- Köparens VAT-nummer i annat EG-land anges → transporten är omsatt utomlands
- Köparens svenska VAT-nummer anges, alt. inget VAT-nummer anges → transporten är omsatt i Sverige

Påbörjas i annat EG-land

- Köparens svenska VAT-nummer anges → transporten är omsatt i Sverige
- Köparens VAT-nummer i annat EG-land anges, alt. inget VAT-nummer anges → transporten är omsatt utomlands

Transporter som utförs mellan två EG-länder och tillhandahålls av en befraktare från ett tredje land → 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML: omvänd skattskyldighet tillämpas, under förutsättning att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet

Transporter som utförs i Sverige och i något land utanför EG → 5 kap. 5 § ML jfr. 5 kap. 5 a § ML: omsatt utomlands om transporten sker direkt till eller från utlandet. Svensk skatt ska inte debiteras.

# Käll- och litteraturförteckning

## EG-rättsliga källor

- Direktiv 2006/112/EG** Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [cit. Mervärdesskattedirektivet]
- Direktiv 77/388/EEG** Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund
- Direktiv 67/227/EEG** Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter
- KOM/2003/0397 slutlig** Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på reducerade mervärdesskattesatser

## Offentligt tryck

- IL** *Inkomstskattelagen (1999:1229)*
- ML** *Mervärdesskattelagen (1994:200)*
- SjöL** *Sjölag (1994:1009)*
- Prop. 1993/94:195** *Ny sjölag*
- Prop. 1993/94:99** *Ny mervärdesskattelag*
- SOU 2006:90** *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*
- SOU 1992:6** *Ny mervärdesskattelag Del I Motiv*



## Doktrin

- Abrahamsson, Hans och Sandahl, Freddy** *Internationella transporter och expedition*, andra upplagan, Liber ekonomi, Malmö, 1996
- Alhager, Eleonor och Hiort af Ornäs, Lena** *Författningssamling moms*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007 [cit. Alhager m.fl., 2007]
- Forssén, Björn** *Momshandboken: enligt 2001 års regler*, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2001
- Girvin, Stéphen** *Carriage of goods by sea*, Oxford University Press, Oxford, 2007
- Karnov** *Karnov: svensk lagsamling med kommentarer 2006/07*, Thomson Fakta AB, elfte upplagan, Stockholm, 2006
- Kleerup, Jan och Westfahl, Lena** *Den svenska momsen*, Ernst & Young, Stockholm, 2001 [cit. Kleerup m.fl., 2001]
- KPMG** *Momshandboken*, KPMG Bohlins AB, femte upplagan, Stockholm, 2005
- Fink, Hans; Jacobsson, Martin och Rabe, Gunnar** *Mervärdesskatt*, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2007 [cit. Fink m.fl., 2007]
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter och Silfverberg, Christer** *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, nionde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2003 [cit. Lodin, m.fl., 2003]
- Melz, Peter** *Mervärdesskatt*, Iustus förlag, trettionde upplagan, Uppsala, 2001 (andra tryckningen 2003)
- Rabe, Gunnar** *Skattelagstiftning*, lagar och andra författningar som de lyder den 1 januari 2007, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007
- Skatteverket** *Handledning för mervärdesskatt*, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 2007 [cit. Skatteverket 2007]
- Skatteverket** *Momsbroschyren*, SKV 522, utgåva 17
- Skatteverket** *Moms vid utrikeshandel*, SKV 560, utgåva 1 [cit. Skatteverket, SKV 560]

**Thunberg, Björn**

*Moms från början*, Studentlitteratur, Lund, 2004

## **Elektroniska källor**

[http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_sv.pdf)

<http://www.euroinfo.se/ny/hem/moms/skrivyta/fordjupning1.html#transport>

<http://www.ihreflawfirm.se/artiklar/Miniordlista.htm>

<http://skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/mervardeskattomrade.4.18e1b10334ebe8bc80001862.html>

# Rättsfallsförteckning

## Regeringsrätten

RR:s beslut 2006-11-09, mål nr 7517-05.

## EG-domstolen

- C-97/06** *Navicon SA mot Administración del Estado.*  
Domstolens dom den 18 oktober 2007.
- C-53/05** *Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Portugal.* Domstolens dom den 6 juli 2006. REG [2006] s. I-06233
- C-382/02** *Cimber Air A/S mot Skatteministeriet.*  
Domstolens dom den 16 september 2004. REG [2004] s. I-08395
- C-255/02** *Halifax plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise.* Domstolens dom den 21 februari 2006. REG [2006] s. I-01655
- C-397/01** *Bernhard Pfeiffer m.fl. mot Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV.* Domstolens dom den 5 oktober 2004. ECR [2004] s. I-08878
- C-16/00** *Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais.* Domstolens dom den 27 september 2001. ECR [2001] s. I-06679
- C-455/98** *Tullihallitus mot Kaupo Salumets m.fl.*  
Domstolens dom den 29 juni 2000. ECR [2000] s. I-05003
- C-408/98** *Abbey National plc mot Commissioners of Customs and Excise.* Domstolens dom den 22 februari 2001. ECR [2001] s. I-01378
- C-301/98** *KVS International BV mot Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij.*  
Domstolens dom den 18 maj 2000. ECR [2000] s. I-03602

- C-98/98** *Commissioners of Customs & Excise mot Midland Bank plc.* Domstolens dom den 8 juni 2000. ECR [2000] s. I-04198
- C-283/95** *Karlheinz Fischer mot Finanzamt Donaueschingen.* Domstolens dom den 11 juni 1998. ECR [1998] s. I-03388
- C-111/92** *Wilfried Lange mot Finanzamt Fürstenfeldbruck.* Domstolens dom den 2 augusti 1993. ECR [1993] s. I-04699
- C-106/89** *Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentación SA.* Domstolens dom den 13 november 1990. ECR [1990] s. I-04156
- C-14/83** *Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen.* Domstolens dom den 10 april 1984. ECR [1984] s. 01891
- C-89/81** *Staatssecretaris van Financiën mot Hong Kong Trade Development Council.* Domstolens dom den 1 april 1982. ECR [1982] s. 01277