

En kommentar till de nya omsättningslandsreglerna för tjänster

Per Torkkeli

Filosofie kandidatexamen
Rättsvetenskap

Luleå tekniska universitet
Institutionen för ekonomi, teknik och samhälle

Förord

Denna uppsats är del av mitt examensarbete på det Rättsvetenskapliga programmet vid Luleå Tekniska Universitet. Först och främst vill jag tacka Anki Hedlund på Skatteverket som har varit handledare för mitt arbete och bidragit med många värdefulla synpunkter. Jag vill även rikta ett tack till Juris studerande Susanne Lundström vid Umeå Universitet för korrekturläsning av text.

Luleå, juni 2010

Per Torkkeli

Sammanfattning

Mervärdesskattelagen trädde i kraft i Sverige år 1994 och lagen har sedan dess reglerat den svenska skatteinbetalningen. Efter Sveriges inträde i EU, år 1995, har det pågått anpassningsåtgärder inom momsområdet för att uppnå en harmonisering med EU:s mervärdesskattedirektiv. Medlemskapet har således inneburit att EU-rätten har blivit en del av det svenska rättssystemet och följaktligen är det inte längre bara den nationella rätten som ska beaktas utan stor hänsyn måste också tas till innehållet i EU-rätten. Från och med den 1 januari 2010 har det införts nya regler i mervärdesskattelagen om omsättningsland för tjänster. Detta har gjorts med anledning av direktiv 2008/8/EG och syftet med genomförandet av dessa regler i svensk rätt är att det allmänt sett är en fördel för rättstillämpningen om de svenska bestämmelserna i stort är ordnade på samma sätt som i EU-rätten. För att åstadkomma en sådan ordning har Mervärdesskattelagens kapitel 5 fått en helt ny struktur. Uppsatsen syftar till analysera vad de nya bestämmelserna innebär för svensk rätt samt vilka förändringarna är jämfört med föregående lydelse i Mervärdesskattelagen. I slutsatsen framkommer det att tidigare lydelse inte påverkats särskilt mycket i sak av de nya lydelse, den största förändringen har istället skett i strukturen av Mervärdesskattelagens 5 kapitel.

Abstract

Since the Act of Value Added Tax in Sweden went into force in 1994 it has been the main regulation of the Swedish Value Added Tax (VAT) payment. As a result of the Swedish admission to the European Union (EU) in 1995, continuous changes have been made to the VAT Act in order to conform with the EC directive of VAT. The Swedish membership of the EU has involved an implementation of the EC law into the Swedish legal system. Therefore, the EC law must always be considered when applying Swedish national law. As from 1 January 2010 the VAT Act has been entered with new VAT regulations, regarding the taxation of services in foreign trade, as a result of the EC directive 2008/8. The purpose of these changes is simply to align the Swedish regulations with EC law. In order to achieve this alignment the Chapter 5 of the VAT act has been restructured. The aim of this thesis is to analyse the significance of the new VAT regulations in Swedish national law and to compare the changes with the previous wording of the VAT act. The conclusion is that the theory of the previous wording has not been changed by the new wording of the VAT act. The principal change has been made to the structure of Chapter 5 of the VAT act.

Förkortningar

EU	Europeiska unionen
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EG	Europeiska gemenskaperna
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
GML	Mervärdeskattelag (1968:430)
GIF	Gemenskapsinterna förvärv
Dir.	Direktiv
Oms	Omsättningskatt
Prop.	Proposition
St.	Stycke
S.k	Så kallad
S.	Sida
SKV	Skatteverket

Innehållsförteckning

Förord	1
Sammanfattning.....	2
Abstract.....	3
Förkortningar.....	4
1 Inledning.....	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemformulering	7
1.3 Syfte.....	7
1.4 Metod.....	7
1.5 Disposition.....	7
1.6 Avgränsning	8
2 Grundläggande information om mervärdesskatt	9
2.1 Historik.....	9
2.2 Mervärdesskattens roll i skattesystemet	10
2.3 Hur fungerar mervärdesskatten?.....	11
3 EU-rätt	13
3.1 Allmänt om EU-rätten	13
3.2 EU och moms	13
4 Omsättningsland för tjänster.....	16
4.1 Nya bestämmelser berörande omsättningsland för tjänster.....	16
5 Analys av förändringarna	18
5.1 Huvudreglerna	18
5.1.1 Tillhandahållanden av tjänst till näringsidkare.....	19
5.1.2 Tillhandahållanden av tjänster till annan än en näringsidkare	20
5.2 Undantag från huvudreglerna	21
5.3 Undantag från båda huvudreglerna	21
5.3.1 Fastighetstjänster	22
5.3.2 Persontransporttjänster	22
5.3.4 Restaurang- och cateringtjänster	23
5.3.5 Uthyrning av transportmedel.....	24
5.4 Undantag från huvudregeln vid försäljning av tjänst till näringsidkare	24
5.5 Undantag från huvudregeln vid försäljning av tjänst till annan än en näringsidkare	25
5.5.1 Förmedlingstjänster	25
5.5.2 Transporttjänster.....	25
5.5.3 Transportanknutna tjänster	26
5.5.4 Intellectuella tjänster	27

6 Slutsats.....	28
7 Källförteckning.....	30
7.1 Lagtext.....	30
7.2 Doktrin.....	30
7.3 Offentligt tryck.....	30
7.4 Internet.....	30
8 Bilaga 1.....	

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Efter Sveriges inträde i EU, år 1995, har bestämmelser inom momsområdet kontinuerligt anpassats för att uppnå en harmonisering med EU:s mervärdesskattedirektiv. Den 1 januari 2010 infördes nya bestämmelser i mervärdesskattelagen avseende omsättningsland för tjänster, återbetalning av moms till utländska företagare samt periodisk sammanställning. Bakgrunden till ändringen är det så kallade momspaketet som består av två direktiv och en förordning som antogs av Europeiska unionens råd i februari 2008. Momspaketet innebär att allt fler tjänster kommer att beskattas i det land där tjänsten konsumeras, samtidigt som det blir lättare för företagen att fullgöra sina momsskyldigheter i konsumtionslandet. Överenskommelsen medför genom de båda direktiven ett antal ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Denna uppsats avser att analysera vad det svenska genomförandet av dessa direktiv medfört, dvs. rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av direktiv 2006/112/EG i vilket en avgränsning skett till förmån för de nya reglerna berörande omsättningsland för tjänster. Bestämmelserna om platsen för beskattning avgör i vilket land en viss omsättning ska beskattas vid gränsöverskridande transaktioner. Allt fler tjänster tillhandahålls på distans och reglerna i mervärdesskattedirektivet och svensk rätt har inte varit anpassade till denna utveckling, därför ämnar denna uppsats att utreda vad ändringarna medför jämfört med tidigare bestämmelser i mervärdesskattelagen.

1.2 Problemformulering

Vad innebär anpassningen mot EU:s mervärdesskattedirektiv för de nya omsättningslandsreglerna för tjänster? Medför det stora förändringar i svensk rätt jämfört med motsvarande äldre lydelse i mervärdesskattelagen?

1.3 Syfte

Syftet med studien är att analysera vad de nya omsättningslandsreglerna för tjänster innebär och vilka förändringar dessa medför jämfört med motsvarande tidigare lydelse i mervärdesskattelagen.

1.4 Metod

En traditionell juridisk metod¹ kommer användas vid klarläggandet av bestämmelserna i mervärdesskattelagen och således kommer lagtext, förarbeten, praxis och doktrin att studeras.

1.5 Disposition

Närmast följer kapitel 2, där det presenteras grundläggande information om mervärdesskatten i Sverige. Kapitlet ger en inblick av hur momsens historiskt sett trätt in i det svenska skattesystemet samt hur den teoretiskt sett fungerar.

Därefter behandlas i kapitel 3, allmän information om EU-rätten samt dess påverkan på svensk rätt, i synnerhet moms lagstiftningen.

I kapitel 4 presenteras kärnämnet för uppsatsen, nämligen reglerna om omsättningsland för tjänster. Dessutom återges tidigare samt nu gällande paragrafer för det aktuella ämnet med hänvisning till **bilaga 1**.

¹ Strömholm, Stig ”Rätt, rättskällor och rättstillämpning” s. 411 ff.

Kapitel 5 består av en analys av förändringarna beträffande de nya huvudreglerna i ML 5 kap. 5-6 §§ samt jämförelser med motsvarande äldre lydelse. Därefter framförs en analys av de nya undantagsreglerna samt jämförelser, om det är möjligt, med motsvarande äldre lydelse.

I kap 6 framställs en sammanfattning av de slutsatser som framkommit med koppling till uppsatsens syfte.

Sist i uppsatsen, kapitel 7, återfinns en referenslista.

1.6 Avgränsning

I denna uppsats ligger fokus på en analys av de nya reglerna om omsättningsland för tjänster som trätt i kraft den 1 januari 2010. Således kommer de nya bestämmelserna om periodisk sammanställning och återbetalning av moms till utländska företagare inte att beröras något närmare eftersom att de endast en formalitet om hur momsen ska redovisas vid köp och försäljning inom EU. Anpassningen till EG:s direktiv sker i etapper och bestämmelserna om omsättningsland för tjänster träder i kraft år 2010, 2011, 2013 samt 2015. Dock kommer en avgränsning ske till de regler som trätt i kraft under år 2010 eftersom att de är att anse som mest relevanta och aktuella av den orsaken att det då kan göras en jämförelse med vad harmoniseringen mot EU medfört gentemot motsvarande äldre lydelse i mervärdesskattelagen.

2 Grundläggande information om mervärdesskatt

Samhället och samhällsekonomin består av en privat och en offentlig sektor. Den offentliga sektorn finansieras genom skatter som utgår på ekonomiska aktiviteter i den privata sektorn.² Vissa grundläggande behov för att erhålla ett fungerande samhälle tillgodoses av tradition genom den offentliga sektorn. Militärt försvar samt sjuk- och hälsovård är exempel på verksamheter som bedrivs inom stat, kommun och landsting. För att den offentliga sektorn ska kunna lösa de förordnade uppgifterna måste verksamheten finansieras. De två vanligaste finansieringsformerna är skatter och avgifter. Skatter tas utan någon direkt motprestation från samhället, istället erhåller medborgarna motprestationer indirekt, exempelvis i form av försvar mot bränder samt akutsjukvård. Avgifter däremot motsvarar ofta en direkt motprestation, exempel på detta är de avgifter som fastighetsägare betalar för kommunalt vatten och avlopp.³

2.1 Historik

År 1940 fick Sverige för första gången en allmän konsumtionsskatt. Syftet med konsumtionsskatten var att öka statens intäkter mot bakgrund av påfrestningarna som den dåvarande krigsriskan medförde, skatten avskaffades dock några år efter krigsslutet. Det dröjde till 1960 innan det återigen infördes en allmän varuskatt, kallad omsättningsskatt och förkortad ”oms”, som innebar att yrkesmässig omsättning av varor och en del tjänster beskattades. Från början var skattesatsen 4 procent och till slut 10 procent, skatteplikten för tjänster var begränsad till sådant som hade anknytning till de skattepliktiga varorna. Till skillnad från vår nuvarande flerledsskatt var skattskyldigheten begränsad till en s.k ettledsskatt vilket medförde att skatt endast togs ut vid försäljning till slutkonsument men inte i tidigare led i produktions- och distributionskedjan. Säljaren var därmed tvingad att göra en bedömning om köparen var en slutkonsument eller ej. Omsättningsskatten upphörde 1968 men även den kom att få en efterföljare.⁴

Den 1 januari 1969 antogs lag (1968:438) om mervärdesskatt som i likhet med omsen var en allmän konsumtionsskatt.⁵ Tillämpningsområdet var densamma som hos ”omsen” men med syftet att träffa mervärdet, därav förkortningen moms. Från början var skattesatsen 10 procent men den kom att ändras till nuvarande skattesatser d.v.s. 25 procent samt med två lägre skattesatser om 6 och 12 procent. Till skillnad från omsen som var en ettledsskatt var däremot moms en flerledsskatt som togs ut i alla led av produktions- och distributionskedjan, säljaren behövde därför inte veta om köparen var slutkonsument eller ej. Denna lagstiftning var dessutom den första som beaktade utvecklingen på momsområdet inom den Europeiska gemenskapen.⁶

År 1971 tillsattes Mervärdesskatteutredningen för att göra en teknisk översyn av lagstiftningen. Utredningen lämnade sammanlagt elva betänkanden som i de flesta fall även ledde till lagändringar. En reformering av mervärdesskatten gjordes därefter i samband med den stora skattereformen, även detta med avsikt att harmonisera skattereglerna med EG. De flesta av de lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 1991.⁷ Ändamålen med reformen var att sänka inkomstskatterna samt att förenkla och

² Lodin, Sven-Olof m.fl. ”Inkomstskatt” s. 1.

³ Thunberg, Björn ”Moms från början” s. 15.

⁴ Thunberg, s. 19.

⁵ Forssén, Björn ”Momshandboken” s. 7.

⁶ Thunberg, Björn ”Moms från början” s. 20.

⁷ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 53.

bredda skatterna vilket medförde att de indirekta skatterna fick en ännu större betydelse för statsfinanserna och följden blev att beskattningen, med vissa få undantag, i princip blev generell vid all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.⁸

År 1990 tillsattes ännu en ny utredning med uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdesskattelagen. Detta var ett absolut måste för att Sverige skulle kunna antas som medlemsstat i EU. Utredningen lämnade år 1992 förslag till en ny lag och den 1 juli 1994 infördes den nya mervärdesskattelagen (1994:200). Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning och dessutom infördes regler om gemenskapsinterna förvärv. Mervärdesskattelagen fick således en utformning som närmare överensstämmer med de regler som finns i EU.⁹ Även efter Sveriges inträde i EU har anpassningen av moms lagen fortsatt eftersom vi hela tiden måste anpassa oss efter EU:s momsdirektiv.

2.2 Mervärdesskattens roll i skattesystemet

Eftersom uppsatsens syfte är att analysera och utreda mervärdesskattelagens nya bestämmelser rörande beskattningsland för tjänster blir det därför relevant att ge en inblick i hur skatterna är indelade i det svenska skattesystemet.

En vanlig indelning av skatterna är att kategorisera dem i direkta skatter, indirekta skatter och socialavgifter.¹⁰ Kännetecknande för de direkta skatterna är att den skattskyldige, skattesubjektet, och skattebäraren är en och samma person. Med skattskyldig avses den som är skyldig att betala in skatt till Skatteverket och skattebärare är den som bär effekten av skatten genom t.ex. reducerad förmögenhet. De direkta skatterna kan delas in i tre huvudkategorier, avkastningskatter, förmögenhetsskatter samt inkomstskatter.¹¹

Till skillnad mot direkta skatter gäller för de indirekta skatterna att den som betalar skatten övervältrar bördan på någon annan eftersom skatten ingår i det pris som gäller för den aktuella varan eller tjänsten. Skattebäraren får genom den övervältrade skatten betala med ett högre pris och det är också därför som indirekta skatter ofta benämns som konsumtionsskatter. I kategorin indirekta skatter ingår bl.a. den för uppsatsen aktuella mervärdesskatten samt olika punktskatter, såsom skatt på alkohol, tobak och spel. De indirekta skatterna är statliga och är en av statens främsta finansieringskällor.¹²

Anledningen till att socialavgifter, trots namnet, delas in i kategorin skatter är att de innehåller inslag av både skatter och avgifter. Socialavgifter utgörs av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Som arbetsgivare betalar du socialavgifter dvs. ålderspensionsavgift, sjukförsäkringsavgift etc. för dina anställda. Egenavgifter betalar den som är egen företagare och ska täcka din ålderspensionsavgift, sjukförsäkringsavgift etc.¹³ Det ursprungliga syftet med socialavgifterna var att dessa skulle finansiera förmåner, såsom sjukpenning och pension, som hade en direkt anknytning till den som avgiften betalades för. Med tiden har dock nya och ökade avgifter utan direkt koppling till förmåner tillkommit och de utgör i dessa fall skatter,

⁸ Thunberg, Björn ”Moms från början” s. 20.

⁹ Thunberg, s. 21.

¹⁰ Lodin, Sven-Olof m.fl. ”Inkomstskatt” s. 4.

¹¹ Thunberg, Björn ”Moms från början” s. 16.

¹² Thunberg, s. 16 ff.

¹³ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forarbetsgivare/socialavgifter.4.18e1b10334ebe8bc80005862.html>

exempelvis av en s.k särskild löneskatt som i vissa fall ersätter arbetsgivaravgifter och egenavgifter.¹⁴

2.3 Hur fungerar mervärdesskatten?

Grundförutsättning är att mervärdesskatt ska betalas till staten vid en sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet enligt ML 1 kap. 1 § st. 1. Mervärdesskatt eller moms, som är den vedertagna förkortningen, är som tidigare nämnts en indirekt skatt som vi konsumenter betalar på nära nog alla varor och tjänster.¹⁵

I ML 1 kap. 6 § definieras vad som ska anses som varor respektive tjänster. Ur momssynpunkt räknas materiella ting som varor. Materiella ting är allt som går att ta på, t.ex. fastigheter, bilar och möbler, men även gas, värme, kyla och el. Allt annat ska anses som tjänster. Det innebär exempelvis att alla immateriella tillgångar, exempelvis olika former av rättigheter, omfattas av tjänstereglerna.¹⁶

Huvudregeln är att det är moms på alla transaktioner som omfattas av momslagens regler. I Sverige finns det tre olika momsnivåer beroende på vilken typ av vara eller tjänst som berörs. Den generella momssatsen på momsbelagda transaktioner i Sverige ligger på 25 % och den innefattar allt som är momsbelagt och om det ej finns andra särskilda bestämmelser. Utöver huvudregeln har vi momsnivåerna 12 % och 6 %. Under tillämpningsområdet för momsnivån 12 % har vi bl.a. livsmedel och rumsuthyrning på hotell medan böcker, biobiljetter och entréavgifter till djurparker m.fl. omfattas av momsnivån 6 %.¹⁷

Utöver dessa ”normala” momsnivåer finns en momsnivå på 0 % samt helt momsfria verksamheter. Läkemedel är ett exempel på när det är 0 % moms, företag som säljer sådana varor behöver inte betala in någon moms till staten men har ändå rätt till återbetalning av momsen.¹⁸ Till helt momsfria verksamheter finner vi bl.a. försäljning av fastigheter, tandvård, bank- och finansieringstjänster. För sådan verksamhet gäller att momsen på utgifterna inte får lyftas samt att företaget inte ska lägga till moms vid försäljning, det ska alltså inte redovisas någon moms överhuvudtaget.¹⁹

När momsen kallas en indirekt skatt avser det uttrycka att det är fråga om en skatt som förutsätts kunna övervältras framåt på konsumenten. Momsen bygger på den s.k flerledsprincipen som innebär att skatten tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan till dess att försäljning sker till en konsument. Moms ska i princip alltid läggas på varans/tjänstens värde vid försäljning i yrkesmässig verksamhet, det saknas således betydelse om förvärvaren är en näringsidkare eller privatperson. I de fall kunden är en näringsidkare har denne normalt avdragsrätt för den moms som säljaren debiterar, momsen blir därför aldrig någon kostnad i verksamheten. För säljaren benämns mervärdesskatten utgående moms och hos köparen benämns samma belopp ingående moms. När momsen ska redovisas till SKV är det skillnaden mellan den utgående och ingående momsen som ska betalas in, ibland kan den ingående momsen vara större vilket föranleder återbetalning. När varan/tjänsten slutligen säljs till en

¹⁴ Lodin, Sven-Olof m.fl. ”Inkomstskatt” s. 5.

¹⁵ Forssén, Björn ”Momshandboken” s. 11.

¹⁶ Lundén, Björn m.fl. ”Moms, praktisk handbok i mervärdesskatt” s. 12.

¹⁷ Lundén, s. 25 ff.

¹⁸ a. a. s. 26.

¹⁹ a.a. s. 28.

slutkonsument kommer momsens i sin helhet att utgöra en kostnad för denne.²⁰ Med slutkonsument förstås i detta sammanhang någon som inte har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms, det kan vara en privatperson eller ett företag vars verksamhet inte medför skattskyldighet och inte heller har någon rätt till återbetalning av mervärdesskatt.²¹ Den verkliga skattebördan skjuts således framåt tills den träffar den slutlige konsumenten.²²

²⁰ SOU 2005:57 s. 74.

²¹ SKV 553 "Handledning för mervärdesskatt 2010" s. 68.

²² SOU 2005:57 s. 74.

3 EU-rätt

Från och med dagen till Sveriges anslutning till EU är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner dessförinnan bindande. Medlemskapet har således inneburit att EU-rätten har blivit en del av det svenska rättssystemet och följaktligen är det inte längre bara den nationella rätten som ska beaktas utan stor hänsyn måste också tas till innehållet i EU-rätten.²³

3.1 Allmänt om EU-rätten

EU-rätten kan delas in i en primär och en sekundär del. Till den primära EU-rätten hör de ursprungliga fördragen med till dessa tillhörande protokoll samt de ändringar och tillägg som tillkommit under europarättens utveckling.²⁴ Fördragen slår fast principerna för EU-samarbetet, hur EU:s institutioner ska fungera, vad EU får fatta beslut om och hur lagstiftningsprocessen ska gå till. För att EU ska kunna anta lagstiftning måste det finnas rättslig grund för detta i fördragen.

EU-samarbetet bygger på två grundfördrag, EU-fördraget samt EUF-fördraget. EU-fördraget reglerar EU:s övergripande och konstitutionella funktion. EU-fördraget, i dess ursprungliga form, är även känt som Maastrichtfördraget. Det var genom Maastrichtfördraget som medlemsländerna bildade den Europeiska unionen. EU-fördraget i dess nuvarande form började gälla den 1 december 2009 när Lissabonfördraget trädde i kraft. Genom Lissabonfördraget infördes en ny bestämmelse i EU-fördraget som anger att Europeiska unionen är en juridisk person. Det faktum att EU är en juridisk person ger dock inte unionen rätt att lagstifta eller agera utanför de befogenheter som medlemsländerna tilldelat den i fördraget. EU ersätter och efterträder EG även i övrigt, dvs. övertar de befogenheter som EG tidigare hade. Beträffande EUF-fördraget så kompletterar den EU-fördraget med mer detaljerade och funktionella bestämmelser. EUF-fördraget ersatte det tidigare EG-fördraget när Lissabonfördraget började gälla. Det ursprungliga fördraget, även känt som Romfördraget, trädde i kraft 1958.²⁵

Den sekundära EG-rätten består främst av två huvudtyper av rättsakter, förordningar och direktiv, som utfärdas av institutionerna samt de internationella fördrag som binder medlemsstaterna. Förordningarna är till alla delar bindande och direkt tillämplig i gemenskapen. Ett direktiv föreskriver ett visst resultat som ska uppnås inom varje medlemsstat och måste till skillnad mot förordningar implementeras i varje medlemslands nationella lagstiftning.²⁶

3.2 EU och moms

Eftersom att EU är grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater har följaktligen medlemsländerna genom de grundläggande fördragen gett unionen vissa beslutsbefogenheter. Den mest centrala är befogenheten att inom vissa områden besluta om gemensamma regler för medlemsländerna. Reglerna för moms harmoniseras kontinuerligt inom EU och det finns gemensamma direktiv som måste föras in i nationell rätt. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EU:s medlemsländer år 1967 har en successiv harmonisering av ländernas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i

²³SKV 553 "Handledning för mervärdesskatt 2010" s. 54.

²⁴ Strömholm, Stig, "Rätt, rättskällor och rättstillämpning", femte upplagan, s. 360.

²⁵ SKV 553 "Handledning för mervärdesskatt 2010" s. 58.

²⁶ Rosen, Johan, SvJT 1996, s. 250 ff.

rådets mervärdesskattedirektiv. Det system som utvecklats till följd av detta direktiv syftar till att beskatta all ekonomisk aktivitet på ett helt neutralt sätt genom en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster.²⁷

Efter EU-inträdet har anpassningarna inom momsområdet fortsatt i hög takt. I princip är momslagen harmoniserad med mervärdesskattedirektivet men vid en jämförelse mellan de båda regelsystemen kan det konstateras att det kvarstår strukturella skillnader, bl.a. avseende vissa centrala begrepp där momslagen saknar motsvarigheter till direktiven.²⁸ Det pågår alltså ett ständigt förändringsarbete på mervärdesskatteområdet inom EG. Exempelvis eftersträvas att regelverket ska bli enklare att tillämpa för företag och myndigheter, vilket i sin tur reducerar den administrativa bördan. Ett annat mål är att förnya mervärdesskattesystemet utifrån förändringar i bl.a. handel och teknik samt det för uppsatsen relevanta direktiv 2008/8/EG, som har som mål att bevara medlemsstaternas skatteintäkter vid handel länderna emellan.²⁹

I Sverige har direktiven införts främst genom mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483). Inom EG finns även gemensamma förordningar som berör mervärdesskatt, dessa förordningar behöver inte implementeras i svensk rätt eftersom att de är direkt tillämpliga.³⁰

Inom EU-länderna är det i princip samma regler gällande vilka varor och tjänster som ska vara belagda med moms. EU kräver inte att alla medlemsländer ska ha lika hög moms utan har endast beslutat om miniminivåer för momsen. För huvuddelen av varor och tjänster gäller en normalskattesats på minst 15 procent. Det är en undre gräns och medlemsländerna kan alltså välja att använda en högre momssats. Medlemsländerna får utöver normalskattesatsen använda en eller högst två mindre skattesatser om minst 5 procent.³¹

Flera länder har dock nationella undantag från principen om minst 5 procent för den lägre skattesatsen och kan därför tillämpa ännu lägre skattesats på vissa varor och tjänster. På särskilda villkor får medlemsländerna även tillämpa en nollskattesats, det innebär att företaget får tillbaka moms på utgifterna trots att ingen moms behöver läggas på försäljningen.³²

Vid handel mellan EU:s medlemsländer gäller två olika principer för betalning av moms beroende på om det är ett företag eller en privatperson som köper en vara eller tjänst. Den ena kallas för destinationsprincipen och innebär att momsen ska betalas i mottagarlandet, det vill säga i det land där köparen finns. Enligt den andra principen, ursprungsprincipen, ska momsen betalas in i det land där varorna är inköpta.³³

När tjänster tillhandahålls mellan näringsidkare används destinationsprincipen genom att beskattning sker i det land där köparen är etablerad, detta gäller oavsett om säljare och köpare är etablerade inom EU eller i tredjeland. Köparen redovisar momsen för de förvärvade tjänsterna genom s.k. omvänd skattskyldighet. Detta innebär att företagen inte ska ta ut någon moms vid försäljning utan det är köparen som har ansvar för att

²⁷ SKV 553 "Handledning för mervärdesskatt 2010" s. 54.

²⁸ Thunberg, Björn "Moms från början" s. 21.

²⁹ Proposition (2009/10:15) s. 65.

³⁰ a. a. s. 65.

³¹ <http://www.eu-upplysningen.se/Amnesomraden/Skatter/Moms/> (2010-01-12)

³² Lundén, Björn m.fl. "Moms, praktisk handbok i mervärdesskatt" s. 23.

³³ Thunberg, Björn "Moms från början" s. 42 ff.

deklarera och betala in moms till staten. För tjänster som erbjuds till privatpersoner är huvudregeln att ursprungsprincipen ska tillämpas, dvs. momsen ska betalas i det land i vilket säljaren är etablerad.³⁴

³⁴ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 68.

4 Omsättningsland för tjänster

Med omsättning av tjänst förstås enligt ML 2 kap. 1 § st. 3 p. 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En tjänst anses därmed omsatt när den tillhandahålls. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på denne. En motsvarande bestämmelse finns i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet av vilken framgår att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.³⁵

Omsättningsbegreppet bygger på principen om ömsesidiga prestationer, avseende prestation och motprestation. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom rekvisitet ”mot ersättning”. Prestationer som inte utgör ersättning och som inte är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten faller av det skälet utanför tillämpningsområdet. Bytesavtal likställs dock i detta avseende med andra överlåtelseavtal mot ersättning eftersom ersättning då utgår i form av en bytesvara eller bytestjänst.³⁶ I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet stadgas att tillhandahållande av tjänster ska ske mot ersättning.

Beträffande bedömningen av var skatten ska betalas, dvs. i vilket beskattningsland skattskyldigheten inträder, krävs det för att svensk moms ska betalas att omsättningen skett inom landet, medan en omsättning som sker utom landet undgår svensk moms. Omsättning utomlands innefattar omsättning både inom EU-länder samt till länder som står utanför EU.³⁷

4.1 Nya bestämmelser berörande omsättningsland för tjänster

Från och med den 1 januari 2010 har det införts nya regler i mervärdesskattelagen berörande omsättningsland för tjänster. Detta har gjorts med anledning av direktiv 2008/8/EG som medför att det tillkommit nya omsättningslandsregler för tjänster i mervärdesskattedirektivet. Syftet med genomförandet av dessa regler i svensk rätt är det allmänt sett är en fördel ur systematisk synvinkel och för rättstillämpningen om de svenska bestämmelserna i stort är ordnade på samma sätt som i EU-rätten. För att åstadkomma en sådan ordning har ML kap. 5 fått en helt ny struktur. I lagen har det införts nya regler avseende omsättningsland för tjänster vars ordning av nyss nämnda skäl i möjligaste mån följer mervärdesskattedirektivets. Även om ett antal av de nya reglerna materiellt sett är oförändrade jämfört med sina föregångare framstår den valda tekniken som lämplig för att uppnå en harmonisering inom medlemsstaterna. Detta mot bakgrund av att bestämmelserna i en tidigare paragraf kan regleras i skilda nya paragrafer och en ny sådan kan innehålla regler från olika gällande paragrafer.³⁸

Den största förändringen är att två nya huvudregler för omsättningsland införs. Den första huvudregeln behandlar tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare och den andra huvudregeln reglerar tillhandahållanden av tjänster till annan än näringsidkare. Den allmänna principen är att en tjänst ska beskattas i det land där den konsumeras. Vidare införs det undantagsregler från huvudreglerna, bl.a. för

³⁵ a. a. s. 119.

³⁶ a. a. s. 111.

³⁷ Thunberg, Björn ”Moms från början” s. 39.

³⁸ Proposition (2009/10:15) s. 78.

beskattningen av fastighetstjänster, olika typer av transporttjänster, kulturella och liknande tjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel.³⁹

När det gäller tolkningen av de föreslagna bestämmelserna är det i många fall av stor vikt att dessa ges en enhetlig tolkning på EG-nivå. Om medlemsstaterna tillämpar reglerna olika kan det medföra dubbelbeskattning eller oavsiktlig skattefrihet. För att uppnå en enhetlig tillämpning pågår för närvarande arbete på EG-nivå i den så kallade Mervärdesskattekommittén med att ta fram riktlinjer för tolkningen. Avsikten är att dessa sedermera i största möjliga omfattning ska tas in i en EG-tillämpningsförordning. En sådan förordning blir direkt tillämplig i medlemsstaterna och ska därmed inte genomföras i nationell rätt.⁴⁰

Tidigare lagstiftning bestod av en huvudregel och ett antal specialregler vilka reglerades i ML 5 kap. Specialreglerna fastställde när olika varor ansågs vara omsatta i Sverige och detsamma gällde huvudregeln som användes om tjänsten inte var tillämplig under någon specialregel. Systemet var väldigt speciellt med tanke på att det var huvudregeln som kompletterade specialreglerna. De nya bestämmelsernas struktur är helt annorlunda efter att de nya huvudreglerna tar plats i början av ML och följs därefter av specialregler. Detta skapar en ny struktur i momslagen då specialreglerna tidigare kommit i första hand och huvudregeln sedan. För vidare översikt vänligen se **bilaga 1**.

³⁹ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 13.

⁴⁰ Proposition (2009/10:15) s. 79.

5 Analys av förändringarna

Med anledning av att de artiklar i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt har det den 1 januari 2010 införts nya bestämmelser i mervärdesskattelagen berörande omsättningsland för tjänster. I **bilaga 1** finns tidigare samt nya lydelse presenterade och nedan följer en analys av vad förändringarna medför.

5.1 Huvudreglerna

Bestämmelserna avseende omsättningsland för tjänster inleds som tidigare nämnts med två olika huvudregler. Den första huvudregeln i ML 5. Kap 5 § behandlar tillhandahållanden av tjänster till näringsidkare medan den andra huvudregeln behandlar tillhandahållanden av tjänster till annan än näringsidkare enligt ML 5 kap. 6 §.

Den första huvudregeln kommer att omfatta fler tjänster än den andra eftersom flera av de olika undantagen från dessa huvudregler endast gäller tillhandahållanden till annan än näringsidkare. Syftet med bestämmelserna är att beskattning ska ske i det land där konsumtion faktiskt sker. Huvudregeln som gäller tillhandahållanden av tjänster till näringsidkare återspeglar principen att beskattning ska ske i konsumtionslandet genom att destinationsprincipen införs. I huvudregeln för tillhandahållande av tjänster till annan än näringsidkare behålls ursprungsprincipen.⁴¹

Vid avgörande av beskattningsland för tjänster är det viktigt att fastställa om köparen är en näringsidkare eller ej. Begreppet näringsidkare används för att beskriva att det är fråga om en person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet. Med näringsidkare förstås varje fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig.⁴²

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på motsvarande sätt som näringsidkare används i mervärdesskattelagen.⁴³ I RÅ 2007 ref. 57 har Regeringsrätten slagit fast att begreppet näringsidkare i mervärdesskattelagens mening avser detsamma som begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet.

Det viktigaste av förändringarna medför att den tidigare huvudregeln ersatts av två nya huvudregler, av vilken den ena styr handeln mellan näringsidkare till näringsidkare och den andra behandlar handeln mellan näringsidkare och någon annan än en näringsidkare, exempelvis en privatperson. Som tidigare nämnts innebär förändringarna att de nya huvudreglerna kompletteras av undantagsreglerna och inte som tidigare då huvudregeln endast var tillämplig om ingen av specialreglerna innefattade tjänsten i fråga.

⁴¹ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 68.

⁴² Prop. 1994/95:57 s. 161

⁴³ Prop. 2009/10:15 s. 80.

5.1.1 Tillhandahållanden av tjänst till näringsidkare

Huvudregeln för tillhandahållande av tjänster till en näringsidkare har införts i ML 5 kap. 5 §, bestämmelsen motsvaras av artikel 44 i direktiv 2008/8/EG.⁴⁴ Syftet med bestämmelsen är att tjänster som inte omfattas av något specifikt undantag och som tillhandahålls en näringsidkare ska anses vara omsatta i det land där köparen:

- Har sitt ekonomiska säte eller
- Ett fast etableringsställe till vilket tjänsterna har tillhandahållits.

Det är följaktligen förvärvarens anknytning till ett visst land som är det avgörande. Om köparen inte har något fast säte eller fast etableringsställe blir köparens bosättning eller stadigvarande vistelse avgörande vid en bedömning.⁴⁵

Huvudregeln är endast tillämplig om, köparen är näringsidkare samt att köparen gjort förvärvet enligt rekvisitet - i egenskap av - näringsidkare för att omsättning ska ske i Sverige. Att köparen agerat i egenskap av näringsidkare innebär att förvärvet inte gjorts för personligt bruk. Det innebär alltså att endast förvärv som i sin helhet ska användas för privat nyttjande utesluts. Om det är fråga om förvärv som både ska användas inom verksamheten samt privat ska förvärvet till sin helhet vara gjort i egenskap av näringsidkare. Följden blir att det inte ska göras någon uppdelning utan det är enbart förvärv gjorda för helt privat nyttjande som inte ska omfattas av denna huvudregel.⁴⁶

En näringsidkare som är etablerad inom EU och som förvärvar tjänster som omfattas av huvudregeln, ska alltid vara registrerad till mervärdesskatt.⁴⁷ Registrering till mervärdesskatt är även utgångspunkten när frågan om köparen agerar i egenskap av näringsidkare ska bedömas. En förutsättning är dock att säljaren måste vara i god tro att så verkligen är fallet. Till grund för god tro kan uppfyllas av vad kunden uppger om tjänstens användning i kombination med användandet av redan existerande verifikationsprocedurer, t.ex. sådana som sammanhänger med betalningar. Det bör betonas att det nämnda inte innebär att säljaren alltid måste begära en sådan förklaring av köparen, utan endast i de fall tjänstens natur påkallar det. I vissa fall kan god tro alltså säkerställas genom att tjänstens natur indikerar om den normalt används av en näringsidkare.⁴⁸

För att huvudregeln ska bli tillämplig räcker det inte att förvärvaren är etablerad inom landet. Det aktuella förvärvet ska också ha tillhandahållits till det ekonomiska säte eller fasta etableringsställe som förvärvaren har i landet. Om en tjänst tillhandahålls till ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till ett ekonomiskt säte här i landet, tjänsten anses i sådana fall vara omsatt utomlands.⁴⁹ I de fall där förvärvaren förutom ekonomiskt säte i ett land även har fasta etableringsställen i andra länder är det avgörande om tillhandahållandet skett till något av de andra fasta etableringsställena. Om så inte är fallet kommer tillhandahållandet anses ha skett till det ekonomiska sätet. Begreppet fast etableringsställe kommer således ha en stor betydelse vid bedömningen av i vilket land beskattningen ska tas upp.⁵⁰

⁴⁴ Direktiv 2008/8/EG

⁴⁵ SKV 553 "Handledning för mervärdesskatt 2010" s. 323.

⁴⁶ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) "Mervärdesskatt – nyhetsutbildning" s. 14.

⁴⁷ ML 11. Kap 8 § p. 4.

⁴⁸ Prop. 2009/10:15 s. 95.

⁴⁹ SKV 553 "Handledning för mervärdesskatt 2010" s. 326.

⁵⁰ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) "Mervärdesskatt – nyhetsutbildning" s. 16.

De tjänster som undantas från huvudregeln och ska bedömas enligt särskilda undantagsregler är, restaurang- och cateringtjänster, korttidsuthyrning av transportmedel, persontransporttjänster, fastighetstjänster samt kulturella och liknande tjänster.⁵¹

Det övergripande målet med den nya huvudregeln är att beskattning så långt som det är möjligt, ska ske i det land där konsumtionen av tjänsten sker. De olika typerna av anknytning som avgör i vilket land köparen ska beskattas i är emellertid desamma som den tidigare lydelsen i ML 5 kap. 8 §, dvs. säte, ett fast etableringsställe som tillhandahålls tjänsten, och i avsaknad av något av dessa, bosättning eller stadigvarande vistelse. En ytterligare ny förutsättning för den nya huvudregelns tillämplighet är att förvärvaren av tjänsten inte bara är en beskattningsbar person utan också agerar i denna egenskap. Konsekvensen av den nya huvudregeln när det gäller omsättningar av tjänster till en näringsidkare blir således att dessa numera beskattas i förvärvarens land och inte som enligt tidigare huvudregel, i säljarens.⁵²

5.1.2 Tillhandahållanden av tjänster till annan än en näringsidkare

Förutom en ny huvudregel som avser beskattningsland för omsättningar av tjänster till näringsidkare införlivar direktiv 2008/8/EG även en huvudregel för omsättningar av tjänster till personer som inte är näringsidkare, detta motsvaras av artikel 45 i mervärdesskattedirektivet. Den nya huvudregeln för de omsättningar till någon som inte är näringsidkare är materiellt sett oförändrad jämfört med den äldre huvudregeln, ML 5 kap. 8 §. Dess tillämpningsområde inskränks dock jämfört med vad som gällde tidigare genom att den enbart innefattar omsättningar av tjänster till icke beskattningsbara personer.⁵³

Syftet med den nya bestämmelsen är att tjänster som inte omfattas av särskilda undantag ska anses vara omsatta i det land där säljaren har sitt ekonomiska säte eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsterna har tillhandahållits.⁵⁴ Bestämmelsen innebär att huvudregeln blir avgörande för bedömningen av beskattningsland för en tjänst som tillhandahålls en annan person än en näringsidkare. I likhet med den andra huvudregeln som behandlas i avsnittet ovan är det den plats där säljaren har sitt säte eller fasta etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls som bestämmer bedömningen. Vilka som faller in under begreppet – annan än en näringsidkare – avses samtliga som inte omfattas av begreppet näringsidkare enligt ML 5. Kap 4 §.⁵⁵

I ML 5 kap. 6 § fastslås att om en tjänst tillhandahålls från ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till sätet här i Sverige. Det innebär följaktligen att tjänsten ska anses omsatt utom landet. Utöver huvudregeln finns det även tjänster som undantas från huvudregeln i ML 5 kap. 6 §. Dessa tjänster ska bedömas enligt en de särskilda regler som finns för: förmedlingstjänster, transporttjänster, restaurang- och cateringtjänster, korttidsuthyrning av transportmedel, fastighetstjänster, tjänster med anknytning till transportverksamhet, arbete på vara som

⁵¹ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 323.

⁵² Prop. 2009/10:15 s. 93.

⁵³ a. a. s. 96.

⁵⁴ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 328.

⁵⁵ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 20.

är lös egendom, kulturella tjänster m.m. samt ”paragraf 7-tjänsterna” som betecknas som intellektuella tjänster, exempelvis datatjänster, reklam och annonsering.⁵⁶

5.2 Undantag från huvudreglerna

Med anledning av bestämmelser som finns i artiklarna 46-59 i direktiv 2008/8/EG har det införts undantag från ovan nämnda huvudregler. Undantagen från huvudreglerna för omsättningsland för tjänster har införts i ML 5 kap. 7-18 §§.⁵⁷ Undantagen från huvudreglerna ska avspegla principen om att beskattning ska ske i det land där tjänsten konsumeras. Det får dock inte innebära att någon oskälig administrativ börda läggs på företagen enligt punkt 6 i skälen till direktiv 2008/8/EG.

I det nya upplägget av ML kap. 5 är de två huvudreglerna placerade före undantagen och är därför ordnade i enlighet med principen om *lex specialis*⁵⁸, följden blir att undantagen inte behöver anges uttryckligen i huvudreglerna. Om ett undantag styr en viss typ av tjänster reglerar det alltså detta slags tjänster i sin helhet, dock med förutsättningen att undantaget inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om det innefattar sådana inskränkningar är det i stället endera huvudregel som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger det. I övrigt tillämpas undantagen i enlighet med äldre lydelse, antingen omfattar undantaget en tjänst av aktuellt slag och då är följaktligen tjänsten omsatt inom landet, eller så är tjänsten omsatt utom landet enligt ML 5 kap. 1 §.⁵⁹

Tjänsterna beskrivs inte bara utifrån vilken typ av tjänst det rör sig om, utan också utifrån vem som är förvärvare av tjänsten, varifrån den tillhandahålls o.s.v. I flera fall omfattas en tjänst av undantagets tillämpningsområde endast när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare och vice versa. Om en tjänst inte innefattas i beskrivningen är undantaget således inte tillämpligt.

Följande tjänster omfattas av undantagen:

- Förmedlingstjänster (ML 5 kap. 7 §)
- Tjänster med anknytning till fastighet (ML 5 kap. 8 §)
- Transporttjänster (ML 5 kap. 9-10 §§)
- Kulturella tjänster m.m. (ML 5 kap. 11 §)
- Transportanknutna tjänster (ML 5 kap. 12 §)
- Restaurang- och cateringtjänster (ML 5 kap. 13-14 §§)
- Uthyrning av transportmedel (ML 5 kap. 15 §)
- Intellektuella tjänster (ML 5 kap. 16-18 §§)

5.3 Undantag från båda huvudreglerna

Som rubriken antyder finns det undantagsbestämmelser som har företräde framför båda huvudreglerna, dessa kommer att granskas nedan. I avsnitt 5.4 samt 5.5 behandlas vilka specifika tjänster som är att hänföra till antingen näringsidkare eller till någon annan än en näringsidkare.

⁵⁶ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 329.

⁵⁷ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 23.

⁵⁸ Specifika författningar går före generella.

⁵⁹ Prop. 2009/10:15 s. 97.

5.3.1 Fastighetstjänster

Fastighetstjänster som införts i ML 5 kap. 8 § motsvarar den tidigare bestämmelsen som fanns i ML 5 kap. 4 §. Bestämmelsen gäller alltså oavsett om tjänsten förvärvas av en näringsidkare eller av någon som inte är näringsidkare. Vidare stadgas att det inte görs någon skillnad beroende på varifrån tjänsten tillhandahålls, tjänsten ska alltid anses omsatt där fastigheten är belägen.⁶⁰ I mål C-166/05, Heger, har EG-domstolen fastslagit vad som avses med tjänster som har samband med fast egendom. I domen framgår det dels att tjänsten ska avse en viss fast egendom samt att det ska finnas ett direkt samband mellan tjänsten och den fasta egendomen. En definition avseende fastighet finns i ML 1 kap. 11 och 12 §§.

Vilka tjänster som är hänförliga fastighetstjänster framgår av artikel 47 i direktivet 2008/8/EG och dessa exempel har inte tagits in i paragrafen utan har istället angetts i lagkommentaren till ML 5 kap. 8 §. Exempel på dessa tjänster är bl.a. fastighetsmäklartjänster, bygg- och anläggningsarbeten samt skogsavverkning m.fl.⁶¹

I den tidigare bestämmelsen berörande fastighetstjänster framgick det även att den omfattade förmedling av tjänster som avser en fastighet. Motsvarande stycke har tagits bort då den bestämmelsen inte finns med i artikel 47 i ovan nämnt direktiv. Som exempel på en sådan tjänst kan nämnas förmedling av logi, t.ex: hotellrum. Sådan typ av förmedling kommer istället att omfattas av ML 5 kap. 5 § när den tillhandahålls näringsidkare och ML 5 kap. 7 § när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare. Den nya regeln innebär följaktligen ingen skillnad jämfört med motsvarande tidigare lydelse, med undantag att bestämmelsen om förmedling av tjänster som avser en fastighet flyttats till en särskild paragraf.⁶²

5.3.2 Persontransporttjänster

Bestämmelsen om beskattningsland för persontransporttjänster har införts i ML 5 kap. 9 § st. 1 och denna är oförändrad i sak jämfört med tidigare lydelse och har införts i enlighet med artikel 48 i mervärdesskattedirektivet.⁶³ Denna typ av tjänst är omsatt i Sverige om transporten i sin helhet äger rum i Sverige.

Det avgörande för bedömningen av beskattningsland är om persontransporttjänsten äger rum i sin helhet i Sverige eller ej. Tjänsten har skett inom landet endast om den i sin helhet har genomförts i Sverige. Om en persontransport genomförs till viss del utanför Sveriges gränser så har hela tillhandahållandet skett utomlands vid bedömning av omsättningsland. Det gäller även om den del av transporten som sker utanför Sveriges gränser är liten eller görs av transporttekniska skäl, motsvarande bedömning ska göras om persontransporten sker på internationellt vatten. Skatteverket anser att det inte ska göras en uppdelning av persontransporten.⁶⁴

Enligt artikel 380 i mervärdesskattedirektivet får Sverige fortsätta att tillämpa undantag för persontransporter så länge någon av de övriga medlemsstaterna som ingick i EU år 1994 fortsätter att tillämpa en liknande bestämmelse. Eftersom det finns andra medlemsstater som har kvar sina undantag avseende vissa persontransporttjänster, exempelvis Danmark, anses även det svenska undantaget kunna kvarstå. Den svenska

⁶⁰ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 334.

⁶¹ a. a. s. 335.

⁶² SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 27.

⁶³ Prop. 2009/10:15 s. 103.

⁶⁴ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 339.

bestämmelsen avseende omsättningsland för persontransporttjänster har med stöd av ovan nämnd artikel följaktligen inte ändrats i sak jämfört med tidigare lydelse.⁶⁵

5.3.3 Kulturella tjänster m.m.

Beträffande tjänster som är hänförliga till ML 5 kap. 11 §, har det inte skett några förändringar jämfört med den äldre lydelsen i ML 5 kap. 6 §. Tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m. är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här och det gäller oavsett om det är till en näringsidkare eller till någon annan än en näringsidkare. Bestämmelsen motsvaras av artikel 53 i direktiv 2008/8/EG där det stadgas att beskattning ska ske på - den plats där dessa verksamheter faktiskt utövas.⁶⁶

Från den 1 januari 2011 gäller undantaget i ML 5 kap. 11 § endast när tjänsterna säljs till någon som inte är näringsidkare, detta införs i enlighet med artikel 54.1 i direktiv 2008/8/EG. Den 1 januari 2011 kommer det att införas en ny bestämmelse i ML 5 kap. 11 a § som reglerar kulturella tjänster m.m. som tillhandahålls näringsidkare, kommer dock inte att beröra den förändringen i denna uppsats.⁶⁷

5.3.4 Restaurang- och cateringtjänster

Reglerna om restaurang- och cateringtjänster införs i ML 5 kap. 13-14 §§. Bestämmelserna fördes in som en ny artikel 55 i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG eftersom det tidigare saknades en motsvarighet i såväl gällande EG-rätt som svensk rätt. Reglerna täcker alla restaurang- och cateringtjänster utom sådana som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EG. Tjänsterna som innefattas i artikelns tillämpningsområde är omsatta på den plats de fysiskt utförs.⁶⁸ Det avgörande kriteriet vid bedömningen avser var maten och/eller drycken serveras, detta stadgas i ML 5 kap. 13 §.⁶⁹

För restaurang- och cateringtjänster som tjänas ombord på tåg gäller bestämmelsen i ML 5 kap. 14 §. Bestämmelsen innebär att tjänsten anses omsatt inom landet om avgångsorten för tågtransporten finns i Sverige. Avgångsort i Sverige föreligger om den första hållplatsen för påstigning av passagerare inom EG finns i Sverige eller att första hållplatsen efter ett uppehåll utanför EG finns i Sverige, bestämmelsen motsvaras av artikel 57 i direktiv 2008/8/EG.⁷⁰

När det gäller restaurang- och cateringtjänster ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik nämnde jag tidigare att de inte omfattades av ML 5 kap. 13-14 §§, bestämmelsen för dessa tjänster finns nämligen reglerade i ML 5 kap. 1 § st. 3. Den stadgar att all omsättning av tjänster ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatta utomlands, detta inkluderar följaktligen även restaurang- och cateringtjänster. Det innebär att Sverige avviker från artikel 57 i mervärdesskattedirektivet eftersom att all omsättning av tjänster är omsatta utomlands när fartyget eller luftfartyget går i utrikes trafik oavsett om avgångsorten finns i Sverige eller ej. Stöd för denna bestämmelse finns i stället i artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet.⁷¹

⁶⁵ SKV Dnr 131 764389-09/111 (2009-12-07)

⁶⁶ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 35.

⁶⁷ a. a. s. 38.

⁶⁸ Prop. 2009/10:15 s. 109.

⁶⁹ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 352.

⁷⁰ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 43.

⁷¹ Prop. 2009/10:15 s. 110.

5.3.5 Uthyrning av transportmedel

ML 5 kap. 15 § stadgar en helt ny bestämmelse som reglerar s.k. korttidsuthyrning av transportmedel. Bestämmelsen motsvaras av artikel 56 i direktiv 2008/8/EG. Denna typ av tjänst ska anses som omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställts till kundens förfogande i Sverige. Ett transportmedel får anses vara ställt till kundens förfogande där denne faktiskt får transportmedel i sin besittning. Det är således inte den plats där kunden får nyckeln som ska vara avgörande utan den plats där fordonet hämtas. Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar för fordon eller 90 dagar när det gäller fartyg. Med transportmedel avses farkoster och andra anordningar som normalt används för att transportera personer eller föremål, exv. flygplan, bilar och båtar m.fl.⁷²

Bakgrunden till att artikel 56 i direktiv 2008/8/EG införts i svensk rätt är att det uppstått vissa problem för en del medlemsstater vid uthyrning av transportmedel till näringsidkare. Problemen har uppkommit genom att näringsidkare kan undgå de avdragsförbud för ingående skatt som gäller vid hyra av fordon i vissa medlemsstater. Detta genom att hyra fordonet i en annan medlemsstat, trots att fordonet uteslutande används i medlemsstaten där näringsidkaren är bosatt. Därmed har de kunnat utnyttja att få skatten på hyran återbetald i den andra medlemsstaten.⁷³

Förändringen jämfört med den äldre lydelsen i ML 5 kap. 8 § st. 2 medför att det införts en tidsbegränsning i uthyrningen, en s.k. korttidsuthyrning. Den innebär att tjänsten endast ska beskattas inom landet så länge uthyrningen sker i en sammanhängande period om högst 30 dagar för ett fordon och 90 dagar för ett fartyg. I den gamla bestämmelsen fanns ingen tidsbegränsning. Vid uthyrning av ett transportmedel under längre tid kommer den istället att omfattas av huvudreglerna i ML 5 kap. 5-6 §§ ML.

5.4 Undantag från huvudregeln vid försäljning av tjänst till näringsidkare

Det finns endast en ny bestämmelse som specifikt reglerar när näringsidkare inte ska omfattas av huvudregeln enligt ML 5 kap. 5 §. Bestämmelsen avser att reglera handeln mellan näringsidkare beträffande varutransporttjänster m.fl. som i sin helhet används utanför EU.

Bestämmelsen har införts i ML 5 kap. 19 § p. 5 och innebär att varutransporttjänster m.fl. som tillhandahålls en näringsidkare ska anses omsatt utomlands om den uteslutande används eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU. Denna bestämmelse är helt ny till skillnad från övriga punkter i ML 5 kap. 19 § som tidigare reglerades i ML 5 kap. 11 §.⁷⁴

Följande tjänster omfattas av regeln:

- Varutransporttjänster
- Lastning, lossning eller annan stödtjänst i samband med varutransport
- Värdering av vara som är lös egendom
- Arbete på vara som är lös egendom

⁷² SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 48.

⁷³ Prop. 2009/10:15 s. 115.

⁷⁴ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 59.

Trots att en tjänst är omsatt inom landet enligt någon av paragraferna i ML 4–16 §§ kan den ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § ML. Bestämmelsen har införts med stöd av artikel 59a i mervärdesskattedirektivet som är en frivillig bestämmelse. Artikeln innebär att medlemsstaterna får avvika från de allmänna reglerna som reglerar vilket land som tjänsten ska beskattas i. Skälen till varför artikeln införts är för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen.⁷⁵ Orsaken till att denna bestämmelse införts är att vissa tjänster kan komma att dubbelbeskattas i de fall den aktuella tjänsten i sin helhet utförs i ett land utanför EG samtidigt som de omfattas av ML 5 kap. 5 § i de fall förvärvaren är en näringsidkare som är etablerad i Sverige. Den nya bestämmelsen innebär följaktligen att Sverige avstår från att beskatta vissa tjänster när dessa används i sin helhet utanför EU.⁷⁶

5.5 Undantag från huvudregeln vid försäljning av tjänst till annan än en näringsidkare

Nedan uppräknade bestämmelser är undantagna huvudregeln om försäljning av tjänst till någon annan än en näringsidkare i ML 5 kap. 6 §.

5.5.1 Förmedlingstjänster

Bestämmelsen i ML 5 kap. 7 § är endast tillämplig vid försäljning av förmedlingstjänster till någon annan än en näringsidkare samt att tjänsten utförs för annans räkning i dennes namn. I likhet med tidigare lydelse i ML 5 kap 7 a §, är förmedlingstjänsten tillhandahållen där den underliggande transaktionen utförs men till skillnad från den tidigare lydelsen ska förmedlingstjänsten endast beskattas i Sverige om omsättningen sker inom landet. Tidigare kunde förmedlingstjänsten beskattas i Sverige trots att köparen fanns i ett annat EG-land, dock krävdes det att köparen hänvisade till ett svenskt momsregistreringsnummer. Numera avgörs omsättningslandet för förmedlingstjänsten av var den underliggande omsättningen är gjord. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 46 i mervärdesskattedirektivet.⁷⁷

För att en förmedlingstjänst ska anses föreligga måste tjänsten avse antingen en eller flera huvudtransaktioner. Det är således inte tillräckligt att det enbart finns ett syfte att sälja en tjänst eller en vara utan sådana transaktioner ska faktiskt äga rum för att en förmedlingstjänst ska föreligga. Förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning omfattar såväl förmedling i betydelsen att göra allt som är nödvändigt för att säljaren och köparen ska sluta avtal, som enbart anvisning av säljare respektive köpare åt en uppdragsgivare.⁷⁸

För förmedlingstjänster som utförs åt näringsidkare eller som görs i eget för annans räkning omfattas alltså inte av bestämmelsen. För dessa gäller huvudregeln i ML 5 kap. 5 § respektive ML 6 kap. 7 §. Jämfört med tidigare lydelse innebär den nya regeln att beskattning endast ska ske i Sverige om den underliggande omsättningen är gjord inom landet.

5.5.2 Transporttjänster

Transporttjänster delas upp i persontransporttjänster samt varutransporttjänster. Båda regleras i ML 5 kap. 9 § st. 1 men med restriktionen i andra stycket om att undantaget

⁷⁵ Dir. 2008/8/EG, art. 59 a.

⁷⁶ SKV 553 ”Handledning för mervärdesskatt 2010” s. 369.

⁷⁷ SKV Dnr 131 758727-09/111 (2009-12-07)

⁷⁸ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 24.

gällande varutransporttjänster enbart avser när tjänsten tillhandahålls någon annan än en näringsidkare. Persontransporter har behandlats tidigare i avsnitt 5.3.3.

En varutransporttjänst som tillhandahålls någon annan än en näringsidkare är omsatt inom landet om transporten i sin helhet äger rum i Sverige. Om transporten till någon del äger rum utanför Sverige är tjänsten inte att anse som omsatt inom landet. Denna bestämmelse har införts i ML 5 kap. 9 § och är i enlighet med artiklarna 49-52 i mervärdesskattedirektivet.⁷⁹ Enligt den tidigare lydelsen i ML 5 kap. 5 § st. 1 är huvudregeln att en transporttjänst är omsatt inom landet, om den utförs i Sverige. En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land ska i sin helhet anses omsatt utomlands. Den nya regeln medför följaktligen ingen skillnad mot tidigare lydelse.⁸⁰

För varutransporttjänster mellan två EU-länder, s.k. gemenskapsinterna varutransporttjänster, finns det en särskild bestämmelse intagen i ML 5 kap. 10 §. En gemenskapsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon annan än en näringsidkare anses omsatt i Sverige om avgångsorten är placerad i Sverige. Med avgångsort avses den plats där transporter av varorna faktiskt påbörjas. Om avgångsorten är belägen i ett annat EU-land är tjänsten omsatt utomlands enligt ML 5 kap. 1 §.⁸¹ Om en gemenskapsintern varutransport tillhandahålls en näringsidkare avgörs omsättningslandet enligt huvudregeln i ML 5 kap. 5 §.

Den tidigare motsvarigheten till regeln fanns i ML 5 kap. 5 a §. Bestämmelsen stadgade att en gemenskapsintern varutransporttjänst skulle anses omsatt i Sverige om transporten påbörjats i landet samt att förvärvet av tjänsten inte gjorts under angivandet av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land. Tjänsten skulle även anses omsatt i Sverige om köparen av tjänsten var registrerad till mervärdesskatt i Sverige och tjänsten förvärfas med angivandet av detta nummer. Detta gällde både för näringsidkare och för någon annan än en näringsidkare.⁸²

5.5.3 Transportanknutna tjänster

I ML 5 kap. 12 § har det införts en bestämmelse som reglerar s.k. transportanknutna tjänster. Bestämmelsen motsvarar de tidigare lydelsena som fanns i ML 5 kap. 6a-6b §§. Materiellt sett är det ingen förändring, den enda skillnaden är att huvudregeln i ML 5 kap. 5 § gäller vid samtliga transportanknutna tjänster tillhandahållna till näringsidkare. I vissa fall är dock dessa tjänster som tillhandahålls näringsidkare omsatta utomlands enligt ML 5 kap. 19 § p. 5, vilket behandlats tidigare i avsnitt 5.4.

Sålades är det ingen skillnad mot tidigare lydelse förutom att den nya bestämmelsen i ML 5 kap. 12 § enbart gäller för transportanknutna tjänster som tillhandahålls någon annan än en näringsidkare.⁸³

Paragrafen omfattar de tjänster med anknytning till transportverksamhet, exempelvis, lastning, lossning och godshantering m.fl. Själva transporttjänsten omfattas inte av denna bestämmelse då dessa specifikt finns reglerade i ML 5 kap. 9-10 §§. Den andra gruppen av tjänster som omfattas är de tjänster som består av värdering eller arbeten på vara som är lös egendom.⁸⁴ Värdering innebär enligt allmänt språkbruk att en sakkunnig

⁷⁹ SKV 553 "Handledning för mervärdesskatt 2010" s. 342.

⁸⁰ Prop. 2009/10:15 s. 102.

⁸¹ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) "Mervärdesskatt – nyhetsutbildning" s. 31 ff.

⁸² Prop. 2009/10:15 s. 105.

⁸³ a. a. s. 108.

⁸⁴ SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) "Mervärdesskatt – nyhetsutbildning" s. 40.

person gör en bedömning av en varas ekonomiska värde. Begreppet ”arbete på lös egendom” ska enligt EU-domstolen endast avse ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt.⁸⁵

5.5.4 Intellektuella tjänster

Bestämmelserna i ML 5 kap. 16-18 §§ omfattar alla s.k. intellektuella tjänster. Till den här gruppen av tjänster räknas t.ex. reklam och annonsering, datatjänster, information, bank- och finansieringstjänster, försäkringar, uthyrning av arbetskraft, telekommunikation och elektroniska tjänster.

Reglerna i ML 5 kap. 16-18 § ersätter den tidigare lydelsen som fanns i ML 5 kap. 7 §. Med anledning av artiklarna 58-59a i direktiv 2008/8/EG har det gjorts vissa strukturella ändringar i bestämmelserna avseende intellektuella tjänster. Den regel som fanns enligt tidigare lydelse begränsas till att avse endast tjänster till annan än näringsidkare utanför EG. Omsättning av de aktuella tjänsterna till näringsidkare kommer således att omfattas av huvudregeln i ML 5 kap. 5 §. En annan ändring är att vissa förmedlingstjänster inte längre finns med i uppräknningen av tjänster, de behandlas istället separat, vilket jag redan behandlat i avsnitt 5.5.1. Vad gäller försäljning av intellektuella tjänster inom EU gäller huvudreglerna i ML 5 kap. 5 § eller ML 5 kap. 6 §, beroende på om de är tillhandahållna en näringsidkare eller någon annan än en näringsidkare.⁸⁶

Vid tillämpning av 5 kap. 16–17 §§ ML ska platsen för den faktiska användningen av tjänsten ligga till grund för bedömning av omsättningsland. Detta gäller samtliga tjänster som anges i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster. Det ska enligt Skatteverkets mening vara fråga om att tjänsten faktiskt används på plats i Sverige för att beskattning ska kunna ske inom landet. Följaktligen anser Skatteverket att det krävs att tjänsten faktiskt används i ett land utanför EU av någon annan än en näringsidkare för att tjänsten ska anses omsatt utomlands.⁸⁷

För elektroniska tjänster krävs inte att tjänsten faktiskt används i Sverige för att den ska anses omsatt inom landet. De anses nämligen omsatta inom landet om de tillhandahålls från plats utanför EU av någon annan än en näringsidkare, förutsatt att förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, detta gäller alltså oavsett var den faktiska användningen av tjänsten sker.⁸⁸

⁸⁵C-167/95, Linthorst.

⁸⁶Prop. 2009/10:15 s. 118.

⁸⁷SKV Dnr 131 764396-09/111 (2009-12-07)

⁸⁸SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”Mervärdesskatt – nyhetsutbildning” s. 54.

6 Slutsats

Införlivningen av direktiv 2008/8/EG i mervärdesskattedirektivet har från och med den 1 januari 2010 inneburit att den svenska momslagen fått en rad nya bestämmelser rörande beskattningsland för tjänster. Förändringarna har uteslutande skett i momslagens 5 kapitel och ändamålet med de nya bestämmelserna är att åstadkomma ett harmoniserat regelverk för moms inom medlemstaterna i EU och nämnt direktiv syftar i synnerhet på att underlätta hanteringen av moms vid utrikeshandel. EU eftersträvar med de nya reglerna att beskattning så långt som det är möjligt, ska ske i det land där konsumtionen av tjänsten sker, för att upprätthålla den grundläggande principen om att skatten ska tillfalla konsumtionslandet.

Den största förändringen innebär att den tidigare huvudregeln i ML 5 kap. 8 § ersatts av två nya huvudregler, av vilken den ena styr handeln mellan näringsidkare till näringsidkare och den andra behandlar handeln mellan näringsidkare och någon annan än en näringsidkare. Uppdelningen av huvudreglerna är i enlighet med artikel 44 och 45 i direktiv 2008/8/EG. Följden av den nya huvudregeln när det gäller handel med tjänster mellan två näringsidkare innebär att beskattningen sker i förvärvarens land och därmed skiljer sig regeln från den tidigare huvudregeln, då beskattningen skulle ske i säljarens hemland. För den andra huvudregeln som reglerar handeln mellan näringsidkare och någon som inte är en näringsidkare skiljer sig den nya bestämmelsen materiellt sett inte från den tidigare huvudregeln, beskattning ska ske där säljaren har sitt säte, ekonomiska verksamhet eller fasta etableringsställe. Däremot är det en viss skillnad mot artikel 45 i direktivet rent språkligt, direktivet använder sig av termen ”icke beskattningsbar person” medan den svenska lagstiftningen använder sig av benämningen ”annan än en näringsidkare”, dock är det precis samma tillämpningsområde eftersom båda beteckningarna avser samtliga personer som inte omfattas av begreppet näringsidkare enligt ML 5 kap. 4 §.

Som tidigare nämnts innebär förändringarna av momslagen att de nya huvudreglerna inleder kapitel 5 för att sedan kompletteras av undantagsreglerna. Momslagen har alltså fått en ny struktur eftersom det tidigare var specialreglerna som kom i första hand och huvudregeln som kompletterade om den aktuella tjänsten inte var tillämplig under någon av specialreglerna. Genomförandet av dessa regler har skett för att de svenska bestämmelserna i stort ska vara systematiserade på samma sätt som i mervärdesskattedirektivet, detta för att lättare uppnå en enhetlig rättstillämpning inom EU.

Vidare har det tillkommit många nya undantagsregler som i stort sett är oförändrade jämfört med dess föregångare i momslagen, dock har lagstiftningen fått en mer logisk struktur eftersom huvudreglerna nu följs av undantagsreglerna, helt i enlighet med principen om lex specials. De nya bestämmelserna är införlivade i svensk rätt i enlighet med dess motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet som behandlats tidigare i avsnitt 5, de är inte ordagrant flyttade från direktivet men dess tillämplighet är detsamma. Många bestämmelser är alltså materiellt sett oförändrade med tidigare lydelse och några större förändringar har inte skett. Den största förändringen bland de olika undantagsreglerna innebär dock att det skett en tidsbegränsning för s.k. korttidsuthyrning, vilket medfört att tjänsten endast ska beskattas inom landet så länge uthyrningen sker i en sammanhängande period om högst 30 dagar för ett fordon och 90 dagar för ett fartyg. I den tidigare lagstiftningen fanns ingen tidsbegränsning och den nya bestämmelsen har införts för att stävja problemen om att näringsidkare kunnat undgå avdragsförbud för den ingående skatt som gäller vid hyra av fordon i vissa medlemsstater. Detta genom att

hyra fordonet i en annan medlemsstat, trots att fordonet uteslutande används i medlemsstaten där näringsidkaren är bosatt. Därmed har de kunnat utnyttja att få skatten på hyran återbetald i den andra medlemsstaten och således har skatten inte tillfallit konsumtionslandet vilket är syftet med de nya bestämmelserna.

Några nyare uttalanden om omsättningslandsreglerna för tjänster har ej utkommit. Följden av de nya reglerna innebär inte några större skillnader i sak gentemot tidigare lydelse utan det enda som går att konstatera är att förändringarna inneburit att Momslagens kapitel 5 fått en mer logisk struktur som är mer anpassad efter mervärdesskattedirektivet, detta för att underlätta handel mellan olika länder då fler och fler tjänster tillhandahålls på distans och för att upprätthålla ett harmoniserat regelverk mellan medlemstaterna i EU. Införlivandet av de nya bestämmelserna i svensk rätt innebär följaktligen inte några större konsekvenser gentemot de tidigare lydelseerna.

7 Källförteckning

7.1 Lagtext

Mervärdesskattelagen (1994:200)

7.2 Doktrin

Forssén, Björn (1998) ”*Momshandboken – Enligt 1998 års regler*”, Norstedts Juridik AB, ISBN 91-39-10181-9

Lundén, Björn & Svensson, Ulf (2007) ”*Moms, praktisk handbok i mervärdesskatt*” Björn Lundén Information AB, ISBN 978-91-7027-504-3

Strömholm, Stig (1996) ”*Rätt, rättskällor och rättstillämpning*”, Norstedts Juridik AB, ISBN 91-38-50557-6

Rosen, Johan (1996) ”*De svenska lagförarbetenas vara eller inte vara som rättskälla - effekter av Sveriges anslutning till den Europeiska unionen*” Svensk Juristtidning.

Thunberg, Björn (2004) ”*Moms från början*”, Studentlitteratur, ISBN 91-44-02968-3

7.3 Offentligt tryck

EU-domstolen, C-167/95, Linthorst.

Direktiv 2006/112/EG ”*Om ett gemensamt system för mervärdesskatt*”

Direktiv 2008/8/EG ”*Om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster*”

Proposition (2009/10:15) ”*Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning*”

Proposition (1994/95:57) ”*Mervärdesskatten och EG*”

SOU (2005:57) ”*Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*”

SKV 553 utgåva 21 ”*Handledning för mervärdesskatt 2010*”, Elanders Sverige 2010, ISBN 978-91-86525-12-5

SKV PE/KU 44-268:1 version.2 (2009) ”*Mervärdesskatt – nyhetsutbildning*”, Utbildningsmaterial från skatteverket.

SKV Dnr 131 758727-09/111 (2009-12-07)

7.4 Internet

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forarbetsgivare/socialavgifter.4.18e1b10334ebe8bc80005862.html> (2010-02-09)

<http://www.eu-upplysningen.se/Amnesomraden/Skatter/Moms/> (2010-01-12)