



Tullverket

Mervärdesskatt vid import

- 1.0 Inledning
- 1.0.1 Vem ska betala mervärdesskatt vid import?
- 1.0.2 När skattskyldighet för mervärdesskatt uppstår
- 1.0.3 Mervärdesskatt vid import ska oftast betalas till Tullverket
- 1.0.4 Mervärdesskatt beräknas på beskattningsunderlaget
- 1.1 Beskattningsunderlag för mervärdesskatt
- 1.1.1 Beskattningsunderlag för varor som inte har bearbetats eller reparerats
- 1.1.1.1 Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § första stycket ML
- 1.1.1.2 Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML
- 1.1.1.2.1 Hantering av bikostnader
 - Kommentarer till punkt 1, bestämmelseorten
 - Kommentarer till punkt 2, vad den fakturerade kostnaden avser
 - Kommentarer till punkt 3, om det är en bikostnad och när den uppkommer
 - Bikostnader och underordnade tjänster
 - När en bikostnad uppkommer – huvudregel
 - När en bikostnad uppkommer - undantag från huvudregeln
- 1.1.1.2.2 Vad gäller om bikostnad inte ska ingå i beskattningsunderlaget?
- 1.1.1.2.3 Exempel på bikostnader, som i vissa fall ska ingå i beskattningsunderlaget
- 1.1.1.2.4 Exempel på tillämpningen av 7 kap. 8 § tredje stycket ML
- 1.1.2 Hantering av kostnader i tillfälligt lager eller tullager
- 1.1.2.1 Omsättning och tjänster i tillfälligt lager eller i tullager
- 1.1.2.2 Exempel på när kostnader i tillfälligt lager eller i tullager ska ingå i beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 7 kap. 8 § tredje stycket ML
- 1.1.2.3 Exempel på när kostnaderna för tjänster i tillfälligt lager eller i tullager ska läggas till beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML

- 1.1.2.4 Kostnader för lossning in i tillfälligt lager ska inte ingå i beskattningsunderlaget eller läggas till beskattningsunderlaget
- 1.1.2.5 Vid Norgegränsen placeras inte varor i tillfälligt lager
- 1.1.3 Beskattningsunderlag för varor som har bearbetats
 - 1.1.3.1 Passiv förädling - tillstånd krävs
 - 1.1.3.2 Beräkning av beskattningsunderlaget efter passiv förädling
 - 1.1.3.3 Exempel på minskning av beskattningsunderlaget
 - 1.1.3.4 Exempel då beskattningsunderlaget inte kan minskas
- 1.1.4 Beskattningsunderlag för varor som har reparerats
- 1.2 Skattesatser
 - 1.2.1 Livsmedel – skattesats 12 %
 - 1.2.1.1 Hur definieras livsmedel?
 - 1.2.1.2 När en vara blir livsmedel
 - 1.2.2 Läkemedel - skattesats 25%
 - 1.2.2.1 Gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel
 - 1.2.2.2 Klassificering enligt tulltaxan avgör inte skattesatsen
 - 1.2.3 Samlarmynt enligt 9705 – skattesats 12%
 - 1.2.4 Böcker m.m. – skattesats 6 %
 - 1.2.4.1 Varorna i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML
 - 1.2.4.1.1 Klassificering enligt tulltaxan och skattesatsen
 - 1.2.4.1.2 Vad menas med helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam?
 - 1.2.4.2 Varorna i 7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML
 - 1.2.4.3 Varorna i 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML
- 1.3 Undantag från skatteplikt
 - 1.3.1 Sjukvård, tandvård och social omsorg
 - 1.3.1.1 Varorna ska säljas som ett led i vården

- 1.3.1.2 Varor som säljs som ett led i sjukvården
- 1.3.1.3 Varor som säljs som ett led i tandvården
- 1.3.2 Investeringsguld
 - 1.3.2.1 Vad räknas som investeringsguld?
 - 1.3.2.2 Vad som inte räknas som investeringsguld
- 1.3.3 Delar till fartyg och luftfartyg
 - 1.3.3.1 Vad som behandlas i detta avsnitt
 - 1.3.3.2 Vad som omfattas av skattefrihet
 - 1.3.3.3 Hantering av skattefriheten
- 1.3.4 Sedlar och mynt som lagligt betalningsmedel
- 1.3.5 Bestämmelser om skattefrihet finns även i lagen om frihet från skatt vid import
- 1.3.6 Försändelser av ringa värde – ej gåvor
 - 1.3.6.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt
 - 1.3.6.2 Värdegräns i svenska kronor
 - 1.3.6.3 Vad gäller om skattefrihet inte kan beviljas?
 - 1.3.6.4 Skattefrihet för postorderförsändelser gäller endast för utländska periodiska publikationer
 - 1.3.6.5 Vad är postorderförsändelser?
 - 1.3.6.6 Vad som inte är postorderförsändelser och skattefrihet för dessa
- 1.3.7 Gåvoförsändelser
 - 1.3.7.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt
 - 1.3.7.2 Värdegränser i svenska kronor
 - 1.3.7.3 Vad gäller om skattefrihet inte kan beviljas?
 - 1.3.7.4 Skattefrihet kan aldrig medges för mer än 500 kronor
 - 1.3.7.5 Skattefrihet kan medges för en del av en försändelse även om försändelsens värde överstiger 500 kronor

- 1.3.7.6 Skattefriheten per mottagare är högst 500 kronor
- 1.3.8 Återimport i oförändrat skick
 - 1.3.8.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt
 - 1.3.8.2 Vad avses med begreppen förs in, förs ut och unionsvaror?
 - 1.3.8.3 Skattefrihet gäller även om varorna exporterats från annat EU-land
 - 1.3.8.4 Skattefrihet gäller även om varorna ska transporteras till annat EU-land
 - 1.3.8.5 Skattefrihet gäller enligt de tidsgränser som finns i tullagstiftningen och även för tullfria varor
 - 1.3.8.6 Ägandet avgör om samma person är såväl exportör som importör
 - 1.3.8.7 Vem som är deklarat är inte alltid avgörande för om skattefrihet kan medges
 - 1.3.8.8 Skatt ska vanligen betalas om det finns rätt till återbetalning eller om skatt inte har debiterats
 - 1.3.8.9 Skatt ska inte betalas när varorna tas tillbaka av säljaren
 - 1.3.8.10 Vad menas med ”omedelbar anslutning till återimporten”?
- 1.3.9 Leverans till ett annat EU-land
 - 1.3.9.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt
 - 1.3.9.2 Omsättning och överföring
 - 1.3.9.2.1 Exempel på omsättning och överföring
 - 1.3.9.2.2 Exempel på vad som inte är omsättning eller överföring
 - 1.3.9.3 Momsregistrering i det andra EU-landet
 - 1.3.9.4 Förfarandekoder i fält 37:1 och mottagare i fält 8 i tulldeklarationen
 - 1.3.9.5 Nationella koder för momsregistrering och för bearbetning
 - 1.3.9.5.1 Koder i den elektroniska deklARATIONEN
 - 1.3.9.5.2 Koder i blankettdeklARATIONEN
 - 1.3.9.6 Varor som ska bearbetas i Sverige innan de ska levereras till ett annat EU-land

- Vilken vara?
- Samma vara eller ingår i en annan vara?
- Så här kan det styrkas att den importerade varan efter bearbetning ska levereras till ett annat EU-land

1.3.10 Omsättning av varor i tillfälligt lager och i tullager

1.3.10.1 Vad innebär omsättning av varor?

1.3.10.2 Detta gäller om omsättning av varor har skett

1.3.11 Placering i skatteupplag

1.4 Gränsdragningen mellan varor och tjänster - skräddarsydda användarprogram

1.0 Inledning

Denna broschyr behandlar några vanligt förekommande frågor vad gäller mervärdesskatt vid import. Den omfattar bara handel med så kallat tredjeland, det vill säga land utanför EU.

Vill du veta mer kan du kontakta TullSvar 0771-520 520. Du kan även skicka e-postfrågor via vår webbplats *tullverket.se*.

1.0.1 Vem ska betala mervärdesskatt vid import?

Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är skyldig att betala tull, eller skulle ha varit det om varorna varit tullbelagda, som är skattskyldig för mervärdesskatt. Detta framgår av 1 kap. 2 § första stycket 6 mervärdesskattelagen (ML). Det är den som är deklarerant i tulldeklarationen som är gäldenär, det vill säga skyldig att betala tullen.

1.0.2 När skattskyldighet för mervärdesskatt uppstår

När varor importeras från tredjeland eller förs in från ett område inom EU som ligger utanför mervärdesskatteområdet¹ ska mervärdesskatt betalas. Av 1 kap. 5 § ML framgår att skattskyldighet för mervärdesskatt inträder vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt om varorna varit tullbelagda.

1.0.3 Mervärdesskatt vid import ska oftast betalas till Tullverket

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import med några undantag. Skatteverket är beskattningsmyndighet för vara som ska placeras i skatteupplag² och vid omsättning av vara i tillfälligt lager eller tullager.³ Detta framgår av bestämmelserna i 18 a och 18 b §§ mervärdesskatteförordningen (MF).

1.0.4 Mervärdesskatt beräknas på beskattningsunderlaget

Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget framgår av 7 kap. 8 § ML och vad som ska läggas till beskattningsunderlaget, för varor som varit placerade i tillfälligt lager eller tullager, framgår av 9 c kap. 6 § 1 ML.

Normalskattesatsen är 25 %. Skattesatsen för livsmedel är 12 %, för samlarföremål (enligt KN-nr 9705) 12 % och för böcker m.m. 6 %.

¹ Åland är ett sådant område vilket framgår av 1 kap. 10 b § ML.

² 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML.

³ 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML.

1.1 Beskattningsunderlag för mervärdesskatt

Bestämmelser om beskattningsunderlaget finns i 7 kap. 8 § ML (varor som inte har bearbetats eller reparerats), 7 kap. 9 § ML (varor som har bearbetats), 7 kap. 11 § ML (varor som har reparerats) och 9 c kap. 6 § 1 ML (tillägg till beskattningsunderlaget ska göras för kostnader för tjänster som utförts under tiden varorna varit placerade i tillfälligt lager eller tullager).

1.1.1 Beskattningsunderlag för varor som inte har bearbetats eller reparerats

För varor som varken har bearbetats eller reparerats finns bestämmelserna för hur beskattningsunderlaget ska beräknas i 7 kap. 8 § ML.

1.1.1.1 Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § första stycket ML

Man utgår från varans tullvärde. Detta gäller även om varan är tullfri. Utöver tullvärdet ska i beskattningsunderlaget ingå eventuell tull och andra statliga skatter eller avgifter, exempelvis punktskatt.

Vad som räknas som tull definieras i artikel 4.10 i tullkodex. Som tull räknas även avgift för kvalitetskontroll, stickprov och växtskydd.

Kompensationsränta räknas däremot varken som tull eller statlig avgift och ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget.

1.1.1.2 Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML

Utöver de kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § första stycket ML ska i beskattningsunderlaget ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader.

Om platsen för införsel till gemenskapens tullområde, för varor som anmäls till övergång till fri omsättning i Sverige, ligger i ett annat EU-land ska fraktkostnaden fram till första bestämmelseorten i Sverige alltid ingå i beskattningsunderlaget för import.

Exempel: En sändning som kommer med fartyg till Hamburg transporteras sedan vidare med lastbil till Stockholm där den anmäls till övergång till fri omsättning. Platsen för införsel är Hamburg⁴ och bestämmelseorten Stockholm. Fraktkostnaden mellan Hamburg och Stockholm ska ingå i beskattningsunderlaget för import.

Det kan vara så att bikostnader ska ingå i beskattningsunderlaget fram till annan bestämmelseort än första bestämmelseort i Sverige. Detta om den andra bestämmelseorten kan anses vara känd⁵ när varorna anmäls till övergång till fri omsättning (förtullning). Bestämmelseorten kan ligga i ett annat EU-land.

⁴ Frakt fram till Hamburg ska ingå i tullvärdet.

⁵ Se avsnitt 1.1.1.2.1.

Om bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML ska mervärdesskatt för den utförda tjänsten inte debiteras i fakturan till kund. Detta framgår av 3 kap. 32 § ML.

1.1.1.2.1 Hantering av bikostnader

Nedan behandlas hur man gör för att komma fram till om en kostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid import eller inte:

1. Fastställ bestämmelseorten.
2. Fastställ vad den fakturerade kostnaden avser.
3. Fastställ om det är en bikostnad och när den uppkommer.

Kommentarer till punkt 1, bestämmelseorten

Som framgår av 13 b § MF, är det uppgifter om bestämmelseort i den internationella frakthandlingen som är avgörande för vilka bikostnader som ska anses vara kända och därmed ingå i beskattningsunderlaget.

På fraktsedeln angivna referenser till mottagaren, exempelvis ”*consignee*” eller ”notify adress” påverkar inte vad som anses känt. Den ort som bör anses vara känd är den ort som på fraktsedeln angetts som *slutdestination*, exempelvis:

- *“place of delivery”*
- *“final place of destination”*
- *“port of discharge”*⁶
- *“airport of destination”*.

Om till exempel ”*place of delivery*” anges som en adress på bestämmelseorten bör denna plats vara avgörande för vilka bikostnader som ska anses vara kända och därmed ingå i beskattningsunderlaget – se exempel 1 i avsnitt 1.1.1.2.4.⁷

Om uppgift om bestämmelseort helt skulle saknas i en fraktsedel eller annan transporthandling beträffande importen till Sverige bör den ort i Sverige där första omlastning sker anses vara bestämmelseort.⁸

Kommentarer till punkt 2, vad den fakturerade kostnaden avser

Avgörande för bedömningen om en kostnad ska ingå i beskattningsunderlaget eller inte, är vad kostnaden avser, inte hur den benämns.

⁶ Om både ”*place of delivery*” och ”*port of discharge*” är ifyllda är den ort som kan anses vara känd, den ort som angetts som ”*place of delivery*”.

⁷ Om leveransadress inte har angetts kan det ändå vara så att kostnader efter ankomsten till bestämmelseorten ska beskattas i tulldeklarationen. Mer om detta i avsnitt 1.1.2, som behandlar kostnader i tillfälligt lager och tullager.

⁸ Enligt artikel 86.2 i mervärdesskattedirektivet utgörs bestämmelseorten av platsen för första omlastningen i importmedlemsstaten när ingen annan anvisning finns.

Har i en faktura ingen uppdelning skett av de kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget vid import och de kostnader som inte ska ingå i beskattningsunderlaget vid import, ska hela fakturabeloppet läggas till.

Kommentarer till punkt 3, om det är en bikostnad och när den uppkommer

Bikostnader och underordnade tjänster

Det talas i 7 kap. 8 § tredje stycket ML om ”bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader”. Detta innebär att det kan finnas andra bikostnader än de som räknats upp. Huvudkostnaden är, enligt 7 kap. 8 § första stycket ML, varans värde för tulländamål.

Underordnade tjänster är tjänster som inte efterfrågas i sig utan enbart som ett led i den överordnade/huvudsakliga tjänsten. Som exempel tas transportkostnader.

Utöver kostnader för tjänster som faktureras som transportkostnader (=den överordnade/huvudsakliga tjänsten) ska i beskattningsunderlaget för import även ingå kostnader för så kallade underordnade tjänster. Det rör sig om tjänster som är nödvändiga för att varorna ska kunna transporteras till bestämmelseorten.

Exempel 1: Kajhyra betalas för rätten att lägga till vid kaj. Eftersom detta är en kostnad som är nödvändig för att varorna ska kunna transporteras till bestämmelseorten ska den ingå i beskattningsunderlaget för import, om kostnaden uppkommer fram till bestämmelseorten. Kajhyra på bestämmelseorten ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Exempel 2: Farledsavgift betalas för rätten att utnyttja viss farled och vägtull betalas för rätten att utnyttja viss väg. Farledsavgift och vägtull är exempel på kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget, om kostnaden uppkommer fram till bestämmelseorten. Detta gäller även om avgiften tas ut enligt en statligt fastställd taxa och betalas till en myndighet.

När en bikostnad uppkommer – huvudregel

En bikostnad uppkommer först när tjänsten utförs och inte redan när den beställs.

Exempel 1: Varorna har köpts cif Göteborg. Av fraktsedeln framgår att ”*port of discharge*” är Göteborg. Lossningskostnaden kan särskiljas. Den ska därför inte ingå i tullvärdet. Eftersom lossningen sker efter det att varorna har kommit fram till bestämmelseorten ska den heller inte ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import.

Exempel 2: Varorna köps fob Hongkong. På sjöfraktsedeln är ”*place of delivery*” Malmö. Containern lossas i Hamburg och transporteras vidare till Malmö med lastbil. Lossningskostnaden i Hamburg ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import, men inte lossningskostnaden i Malmö.

Exempel 3: Kostnaden för städning av en container hos en deklarant (efter lossningen) och återtransport av containern ska inte ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import.

När en bikostnad uppkommer - undantag från huvudregeln

Det finns situationer där den ovan nämnda principen, att kostnaden uppkommer när tjänsten utförs, inte klargör vad som bör gälla i det enskilda fallet. Det kan för vissa företag vara svårt att få fram uppgifter om tjänsten har utförts före eller efter det att varorna har kommit fram till bestämmelseorten.

Detta är orsaken till att tulldeklarationsarvode, speditjonskostnader och liknande kostnader, som uppkommer i Sverige, inte bör ingå i beskattningsunderlaget för import. Dessa kostnader bör alltså inte heller ingå i beskattningsunderlaget i de fall det är administrativt enkelt för faktureringsavdelningen att få fram uppgifter om tjänsten har utförts före eller efter det att varorna har kommit fram till bestämmelseorten.

Exempel: Kostnader för spedition och tulldeklaration som uppkommer i Sverige ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Speditjonsarvode som uppkommer i ett annat EU-land innan varorna kommit fram till bestämmelseorten i Sverige, ska ingå i beskattningsunderlaget.

1.1.1.2 Vad gäller om bikostnad inte ska ingå i beskattningsunderlaget?

Som nämnts ovan finns det situationer där kostnader inte ska ingå i beskattningsunderlaget för import. Frågan om kostnaden i dessa fall ska beskattas i fakturan till kund bör besvaras av Skatteverket. Det är inte givet att alla kostnader som inte ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import ska beskattas i fakturan till kund.

1.1.1.3 Exempel på bikostnader, som i vissa fall ska ingå i beskattningsunderlaget

Nedan följer en sammanställning av olika kostnader för tjänster som kan förekomma i en speditjonsfaktura. Viktigt att komma ihåg är att det inte är kostnadens benämning i sig, utan vad den representerar som är avgörande för bedömningen om den ska ingå i beskattningsunderlaget eller inte.

Kommentarerna ska endast ses som vägledande, då en helhetsbedömning alltid måste göras och kostnadsbenämningarna kan inrymma omkostnader för olika sorters tjänster. Har i en faktura ingen uppdelning skett i vad som ska ingå i beskattningsunderlaget vid import och vad som inte ska ingå i beskattningsunderlaget vid import, ska hela kostnaden läggas till.

OBS! För att kostnaderna ska ingå krävs att det rör sig om tjänster som har utförts fram till bestämmelseorten enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Bestämmelseorten är den ort som framgår av fraktsedeln avseende importen.

OBS! Exemplet behandlar inte de eventuella tillägg som ska göras enligt 9 c kap. 6 § 1 ML. Mer om detta i avsnitt 1.1.2.

Frakt inom EU	Ingår.
Inrikes frakt i Sverige	Ingår fram till bestämmelseorten.

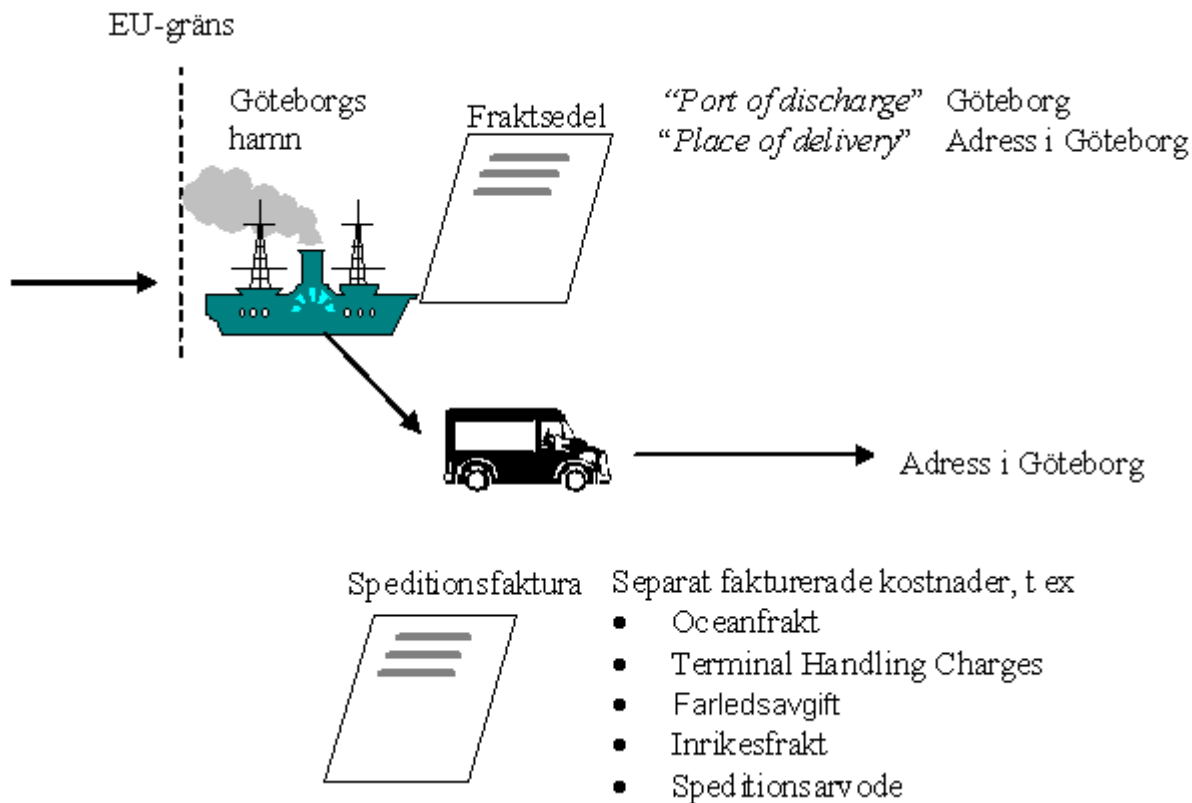
Lokal transport i Sverige	Ingår fram till bestämmelseorten.
Budkörning	Ingår fram till bestämmelseorten.
Lossning på bestämmelseorten	Ingår inte.
Truckhyra	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.
Kranhyra	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.
Containerhyra	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.
Containertransport	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.
Lossning av container hos deklarat	Ingår inte.
Städning av container efter att varorna har lossats på bestämmelseorten	Ingår inte.
Återtransport av container till hamnen	Ingår inte.
Terminalavgift	Avgiften kan omfatta kostnader för olika tjänster som utförs vid terminal, exempelvis lossning, sortering, uppställning m m, beroende på vilka varor och vilket slags terminal det är fråga om. Det går inte generellt att säga om den ingår eller inte. Hela kostnaden ingår fram till bestämmelseorten förutsatt att en del av tjänsterna som terminalavgiften representerar ska ingå.
Varuhamn- och fartygshamnavgift	Hamnavgiften kan stå för kostnader för olika tjänster eller kombinationer av tjänster och en bedömning måste därför göras från fall till fall. Kajhyra är exempel på kostnad som ingår fram till bestämmelseorten. I övrigt - se terminalavgift.
Hamnavgift för varor	Se varuhamn- och fartygshamnavgift.
Kajhyra, dvs. kostnad för upplåtelse i hamn	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.
Farledsavgift	Ingår fram till bestämmelseorten.
Vägtull, även i de fall den erläggs enligt en statligt fastställd taxa till en myndighet	Ingår fram till bestämmelseorten.
Säkerhetsavgift för sjöfarten (ISPS)	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.

Tullförrättningsavgift	Ingår inte.
Tulldeklarationsarvode	Ingår inte.
Speditionsarvode	Ingår om kostnaden uppkommer i ett annat EU-land innan bestämmelseorten i Sverige.
Överlåtelse, dvs. rederiets godkännande att gods får lämnas ut	Ingår inte.
Rederiets expeditionsavgift	Ingår inte.
Expeditionsavgift	Ingår inte.
Betalningsförmedlingsavgift, dvs. speditionsföretags avgift för att ta på sig betalningsansvaret i förhållande till Tullverket	Ingår inte.
Vägning	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.
Övertidstillägg vid lossning	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.
Väntetidstillägg vid lossning orsakad exempelvis av att lossning inte skulle utföras när det regnade på grund av att varorna då kunde skadas.	Ingår fram till, men inte <i>på</i> , bestämmelseorten.

1.1.1.2.4 Exempel på tillämpningen av 7 kap. 8 § tredje stycket ML

Exempel 1

Varor inkommer med fartyg till Göteborgs hamn. De lossas och körs med bil till leveransadressen som finns angiven på fraktsedeln, i det här fallet en adress i Göteborg.



Vilken är bestämmelseorten?

På fraktsedeln finns en leveransadress angiven och det är den som avgör vilken ort som anses vara känd bestämmelseort. Adressen i Göteborg styr därmed vilka kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget.

Vilka kostnader ska ingå i beskattningsunderlaget vid import?

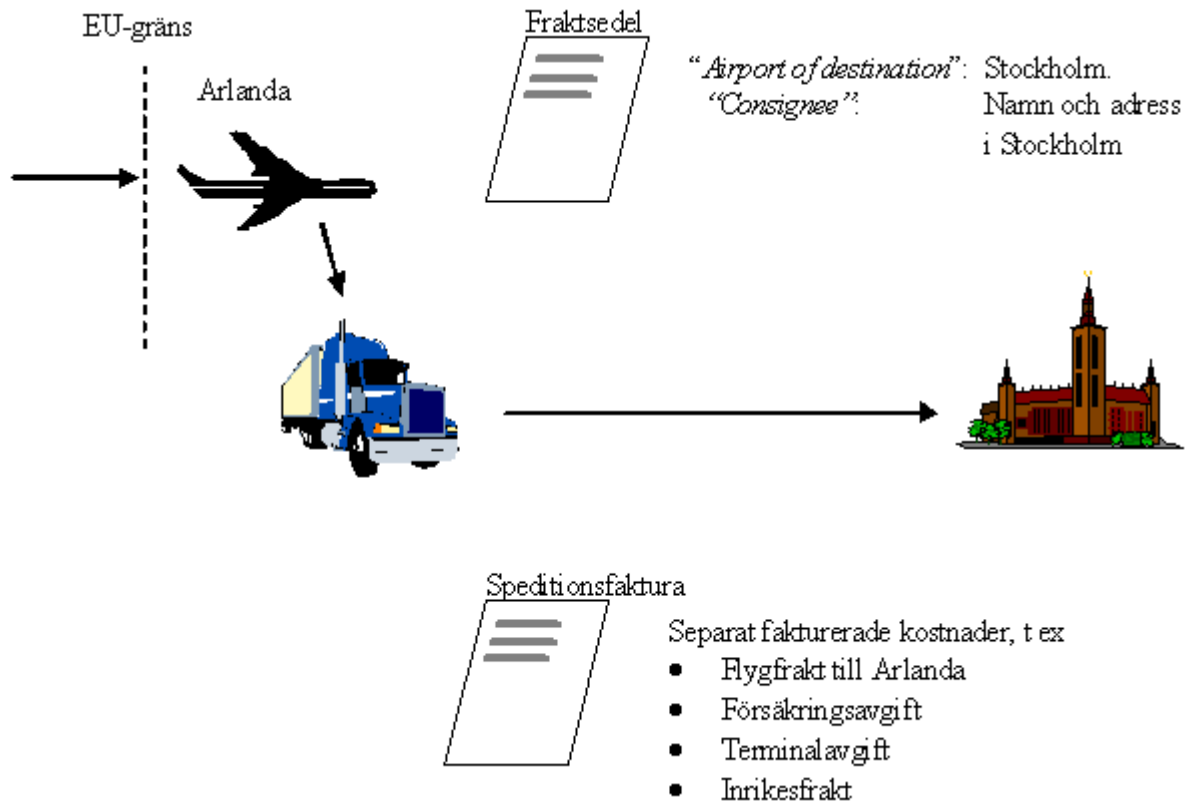
Oceanfrakten ingår som en del av tullvärdet och därmed även i beskattningsvärdet enligt 7 kap. 8 § första stycket ML. Terminalavgiften kan bestå av flera olika tjänster. I det här fallet representerar den lossning från fartyget och omlastning. Kostnaden för terminalavgift ska ingå enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML eftersom kostnaden uppkommer innan varorna kommer fram till bestämmelseorten, som är adressen i Göteborg.⁹ Inrikesfrakten till leveransadressen enligt fraktsedeln ingår också enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML.

Farledsavgiften avser i detta fall en kostnad för transporten fram till platsen för införsel till gemenskapens tullområde. Den ska av denna orsak ingå i varornas tullvärde. Ingår en kostnad i varornas tullvärde ska den också ingå i beskattningsunderlaget. Speditionsarvode ska inte ingå eftersom tjänsten utförts i Sverige (se s. 11 – undantag från huvudregeln).

⁹ I detta exempel ska kostnaden ingå i beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Om bestämmelseorten i stället är enbart Göteborg ska terminalavgiften läggas till beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML – se avsnitt 1.1.2.

Exempel 2

En sändning kommer till Arlanda med en flygfraktsedel där Stockholm anges som "airport of destination". Mottagarens namn och adress i Stockholm finns angivna i fältet "consignee". Köparen aviseras och ger transportören i uppdrag att sända godset till Stockholm



Vilken är bestämmelseorten?

Stockholm är angiven som "airport of destination" men ingen klart angiven leveransadress framgår. Det innebär att Arlanda flygplats anses vara bestämmelseorten. Hänsyn tas inte till att mottagarens namn och adress finns angivna i fältet "consignee".

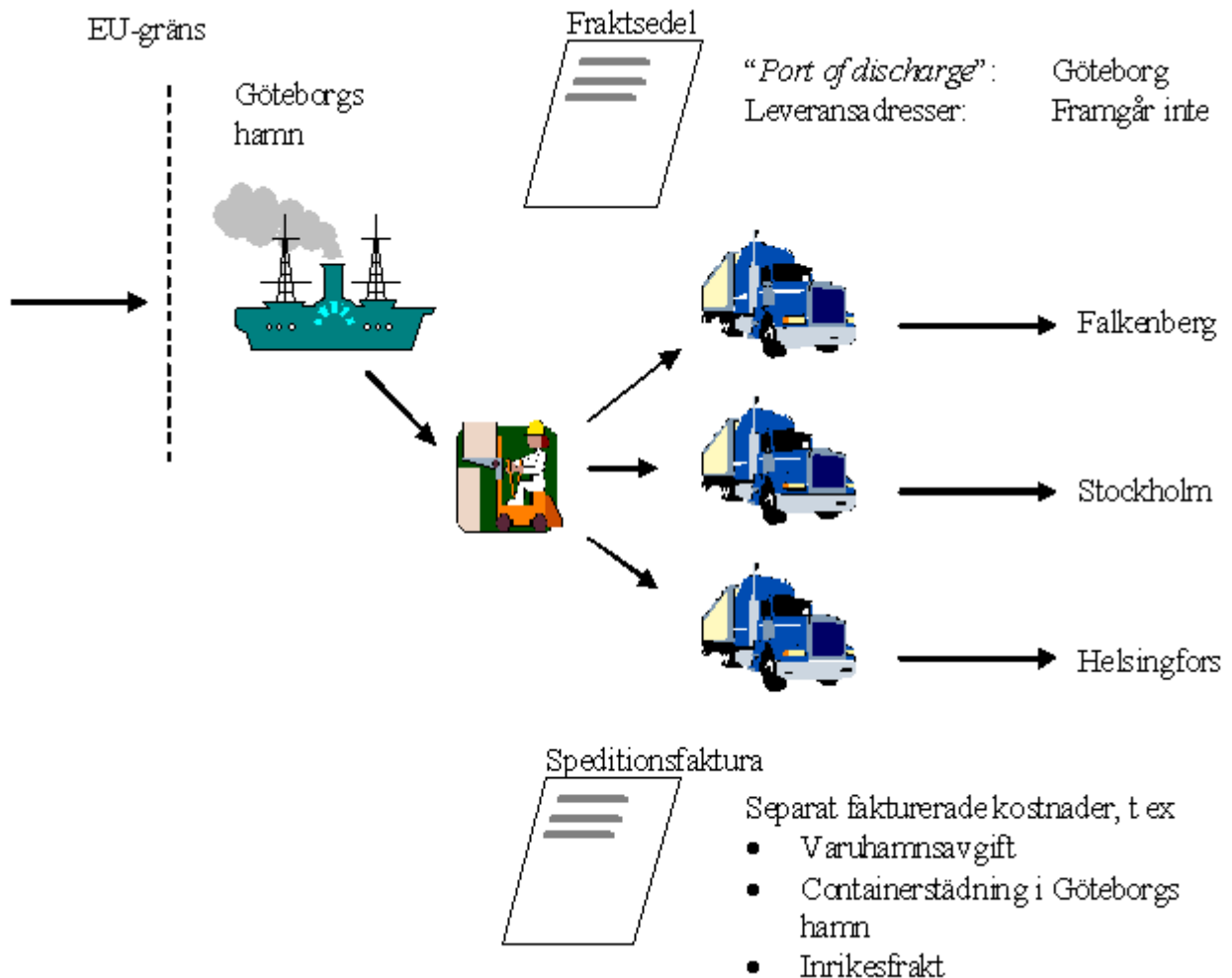
Vilka kostnader ingår i beskattningsunderlaget vid import?

Flygfrakten till Arlanda ingår fullt ut, det vill säga den del som vid tullvärdeberäkningen räknats bort enligt bilaga 25 i tillämpningskodex ska ingå vid beräkning av mervärdesskatten. Försäkringsavgiften ingår i sin helhet. Terminalavgiften, som i det här fallet står för lossning, transport inom terminalen och uppläggning, ska inte tas med i beskattningsunderlaget.¹⁰ Inrikesfrakt från Arlanda till Stockholm ska inte ingå.

¹⁰ Exemplet behandlar inte de eventuella tillägg som ska göras enligt 9 c kap. 6 § 1 ML. Mer om detta i avsnitt 1.1.2.

Exempel 3

En container innehållande ett antal tydligt märkta kartonger skickas till Göteborg under en sjöfraktsedel med Göteborg angiven som "*port of discharge*", men utan ytterligare mottagningsorter angivna. Transportören har genom tidigare givna anvisningar i uppdrag att ombesörja frakt till olika mottagare i Falkenberg, Stockholm och Helsingfors.



Vilken är bestämmelseorten?

Göteborg ska anses vara bestämmelseorten eftersom inga ytterligare leveransadresser finns angivna i fraktsedeln.

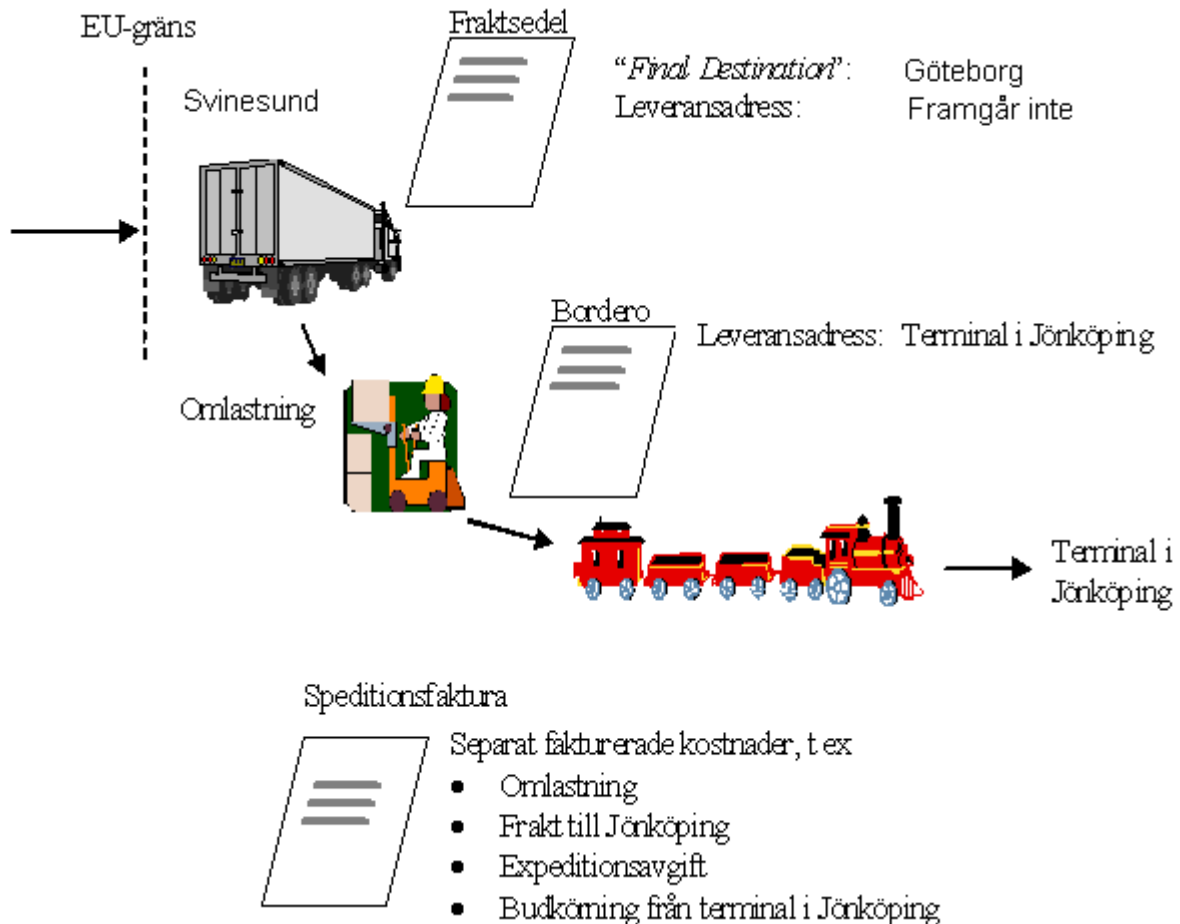
Vilka kostnader ska ingå i beskattningsunderlaget vid import?

De kostnader som nämns uppkommer efter det att varorna kommit fram till bestämmelseorten och ska inte ingå i beskattningsunderlaget.¹¹

¹¹ Exemplet behandlar inte de eventuella tillägg som ska göras enligt 9 c kap. 6 § 1 ML. Mer om detta i avsnitt 1.1.2.

Exempel 4

En importör i Jönköping har anlitat en speditör för att frakta en vara från Oslo till Jönköping. Varan transporteras samlastad till Göteborg, där den av transporttekniska skäl omlastas. Den enskilda sändningen omfattas inte av någon egen fraktsedel, men är upptagen i en lastlista (bordero) där det anges att den ska skickas till Jönköping. Den enda fraktsedel som utfärdas avser hela lasten med ett antal olika delsändningar mellan Oslo och Göteborg.



Vilken är bestämmelseorten?

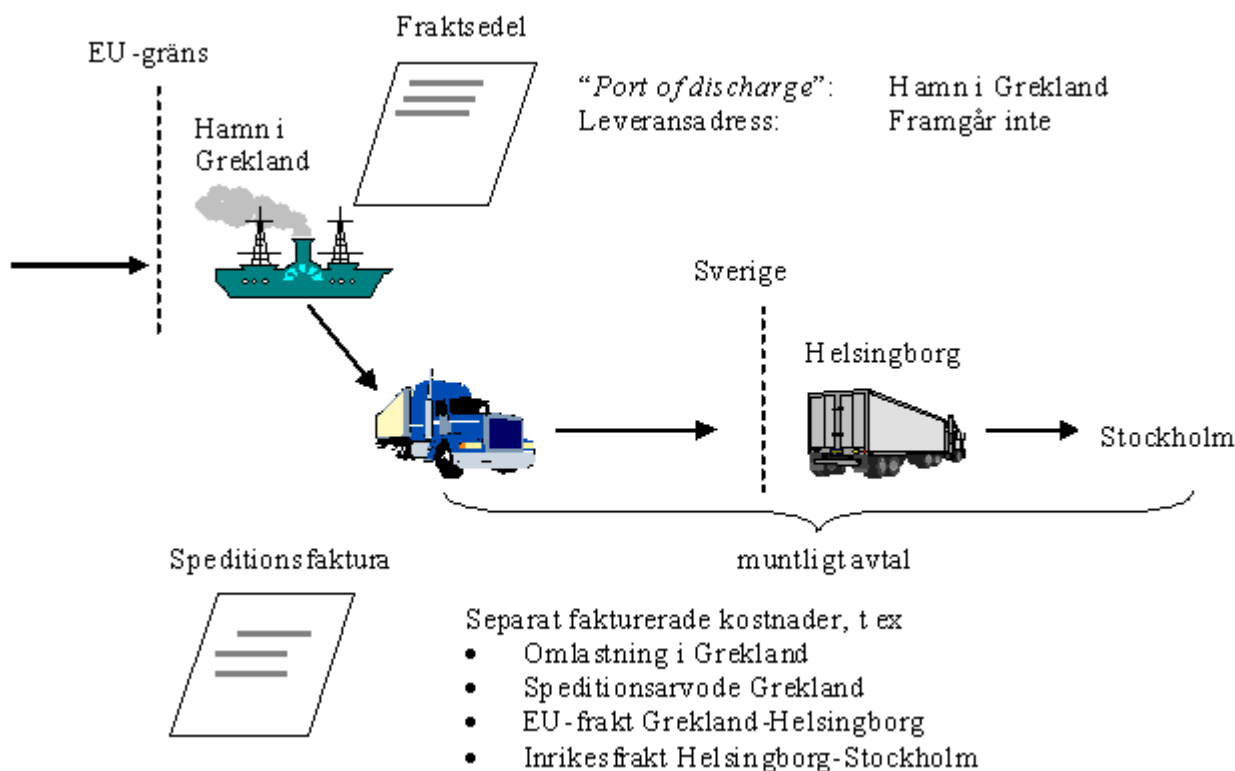
I första hand avgörs bestämmelseorten av fraktsedeln, vilken i det här fallet anger Göteborg som destinationsort. Om deklaranter själv yrkar på att Jönköping ska vara bestämmelseorten, kan det accepteras eftersom det finns en transporthandling i form av en lastlista avseende importen till Sverige. I sådant fall utgörs bestämmelseorten av terminal i Jönköping.

Vilka kostnader ingår i beskattningsunderlaget vid import?

Omlastningen i Göteborg och frakten till Jönköping ingår när bestämmelseorten är Jönköping. Expeditionsavgiften representerar en faktureringskostnad och ingår inte. Budkörning från terminalen i Jönköping till importörens dörr ingår inte heller.

Exempel 5

Varor ankommer från Taiwan med fartyg till en hamn i Grekland. Sjöfraktsedeln anger den grekiska hamnen som "port of discharge", men leveransadress finns inte angiven. Köparen, som finns i Stockholm, har muntligen anlitat en grekisk speditör som fått i uppdrag att med bil frakta varorna till Stockholm. Varorna omlastas i Helsingborg för vidare befördran till Stockholm. Fraktsedel eller annan transporthandling för den EU-interna frakten saknas helt. Fraktåtagandet mellan Grekland och Stockholm vilar endast på det muntliga avtalet mellan köparen i Stockholm och speditören i Grekland.



Vilken är bestämmelseorten?

Fraktsedel eller annan transporthandling beträffande importen till Sverige enligt 13 b § MF saknas, varför bestämmelseorten måste fastställas på annat sätt. Enligt artikel 86.2 i mervärdesskattedirektivet¹² utgörs bestämmelseorten av platsen för första omlastningen i importmedlemsstaten när ingen annan anvisning finns. I det här fallet innebär det att Helsingborg, där varorna omlastas första gången i Sverige, utgör bestämmelseorten.

Vilka kostnader ska ingå i beskattningsunderlaget för import?

Omlastningen i Grekland och EU- frakten till Helsingborg ingår. Speditionsarvodet till den grekiske speditören ska också ingå. Frakten mellan Helsingborg och Stockholm ska inte inräknas i beskattningsunderlaget.

¹² Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

1.1.2 Hantering av kostnader i tillfälligt lager eller tullager

Kostnader i tillfälligt lager eller tullager kan ingå i beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 8 § tredje stycket ML (1.1.2.2.). Det kan också vara så att kostnader ska läggas till beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML (1.1.2.3). Det finns också situationer där kostnader för placering av en vara i ett tillfälligt lager inte ska beskattas i tulldeklarationen överhuvudtaget (1.1.2.4).

1.1.2.1 Omsättning och tjänster i tillfälligt lager eller i tullager

Det förekommer ofta att importerade varor placeras i tillfälligt lager eller i tullager innan de deklarerar för övergång till fri omsättning.

Tillfälliga lager och tullager anses utgöra en del av Europeiska unionens mervärdesskatteområde. Handel med icke-unionsvaror¹³ är skattepliktig även om varorna är upplagda i ett tillfälligt lager eller i ett tullager. Detsamma gäller tjänster som görs i ett tillfälligt lager eller i ett tullager under den tid varorna är placerade där.

För att mervärdesskatt inte ska behöva betalas redan när handeln sker eller tjänsten utförts har det införts ett undantag i 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML.¹⁴ Undantaget från skatteplikt gäller inte om omsättningen syftar till slutlig användning eller förbrukning, det vill säga om varan omsatts (sålts) till konsument omfattas denna omsättning (försäljning) inte av undantaget i 9 c kap. ML. Detta framgår av 9 c kap. 1 § andra stycket ML.

Från skatteplikt undantas, enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML, omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i tillfälligt lager eller i tullager under den tid varorna är placerade där.¹⁵ Undantaget från skatteplikt gäller inte om tjänster utförs åt en näringsidkare som är etablerad i ett annat EU-land. Då anses tjänsterna omsatta utomlands. Det är enbart tjänster omsatta inom Sverige som är undantagna från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML, det vill säga tjänster som utförs åt en näringsidkare etablerad i Sverige eller utanför EU eller någon som inte är näringsidkare.

För kostnader för tjänster som undantagits från skatteplikt enligt 9 c kap 1 § första stycket 3 ML ska göras ett tillägg till beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § ML.¹⁶ Tillägget ska göras enligt bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML.

Det kan vara så att kostnader i tillfälligt lager eller i ett tullager redan ska ingå i beskattningsunderlaget som bikostnader enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML.¹⁷ Detta gäller i de

¹³ I tullkodex och tillämpningskodex står det fortfarande gemenskapsvaror. I tullagen och i skattelagstiftning har det ändrats till unionsvaror.

¹⁴ Importvaror som inte omsatts under tiden de varit placerade i tillfälligt lager eller i tullager är inte skattepliktiga förrän de anmäls till övergång till fri omsättning. Det lagliga stödet för att från skatteplikt undanta varor som inte omsatts finns inte i 9 c kap. ML. De är undantagna genom att de omfattas av bestämmelserna i 1 kap. 5 § ML. Skattskyldigheten inträder när skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder.

¹⁵ Mer om omsättningar av varor i tillfälligt lager och i tullager i avsnitt 1.3.10. Där behandlas bl.a. vad som krävs för att Skatteverket ska bli beskattningsmyndighet.

¹⁶ Så länge som ingen omsättning skett av varan är Tullverket beskattningsmyndighet både för varan och tjänsten.

¹⁷ Det finns också en kostnad som vare sig ska ingå i beskattningsunderlaget eller läggas till beskattningsunderlaget. Mer om detta i avsnitt 1.1.2.3.

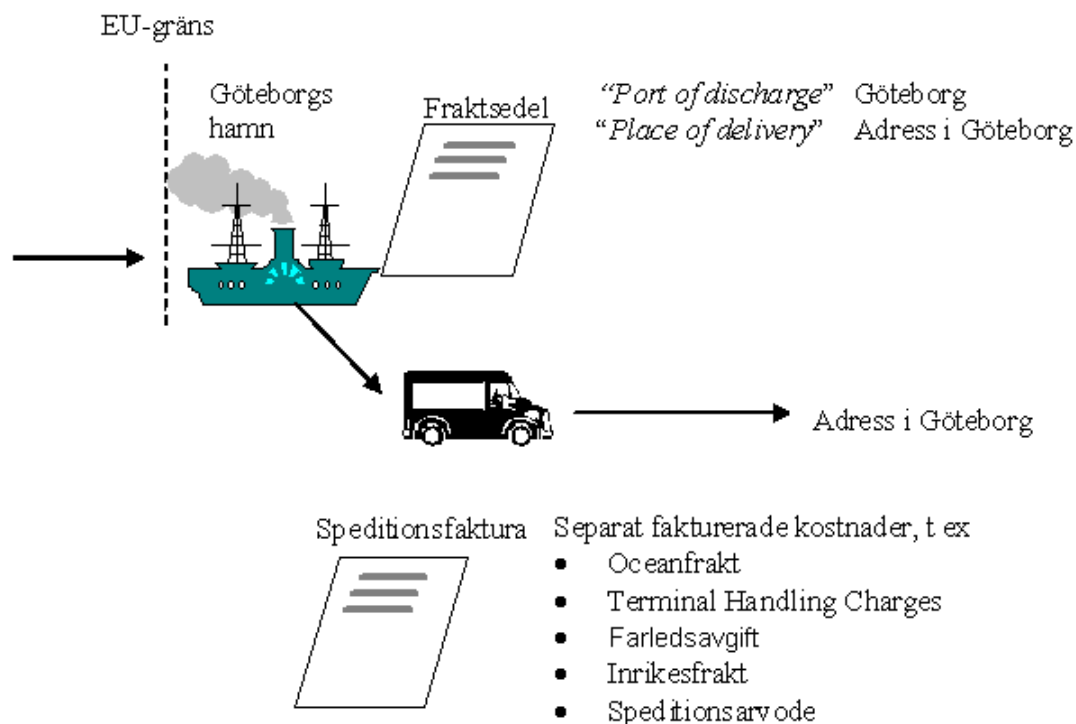
fall det rör sig om kostnader för tjänster som har utförts innan varorna kommer fram till bestämmelseorten enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Bestämmelseorten är den ort som framgår av fraktsedeln avseende importen.

För att visa på hur man ska resonera kommer först ett exempel på när kostnader i tillfälligt lager ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML och sedan ett exempel på när tillägg ska göras enligt 9 c kap. 6 § 1 ML.

1.1.2.2 Exempel på när kostnader i tillfälligt lager eller i tullager ska ingå i beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 7 kap. 8 § tredje stycket ML

Exemplet nedan visar att bestämmelserna i 7 kap. 8 § ML kan omfatta kostnader för tjänster som utförs under tiden varorna är placerade i tillfälligt lager eller tullager. Exemplet utgår från det som utgör exempel 1 i avsnitt 1.1.1.2.4:

Varor inkommer med fartyg till Göteborgs hamn. De lossas och körs med bil till leveransadressen som finns angiven på fraktsedeln, i det här fallet en adress i Göteborg.



Vilken är bestämmelseorten?

På fraktsedeln finns en leveransadress angiven och det är den som avgör vilken ort som anses vara känd bestämmelseort. Adressen i Göteborg styr därmed vilka kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget.

Vilka kostnader ska ingå i beskattningsunderlaget vid import?

Oceanfrakten ingår som en del av tullvärdet och därmed även i beskattningsvärdet enligt 7 kap. 8 § första stycket ML.

Terminalavgiften kan bestå av flera olika tjänster. I det här fallet representerar den lossning från fartyget in i tillfälligt lager (kaj), transport inne i det tillfälliga lagret från kaj till den plats där omlastning till bil görs samt lastning på bil inne i lagret. Kostnaden för terminalavgift ska ingå eftersom den uppkommer innan varorna kommer fram till bestämmelseorten, som är adressen i Göteborg.

Inrikesfrakten till leveransadressen enligt fraktsedeln ingår också enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML.

Farledsavgiften avser i detta fall en kostnad för transporten fram till platsen för införsel till gemenskapens tullområde. Den ska av denna orsak ingå i varornas tullvärde. Ingår en kostnad i varornas tullvärde ska den också ingå i beskattningsunderlaget.
Speditionsarvode ska inte ingå eftersom tjänsten utförts i Sverige (se s. 11 – undantag från huvudregeln).

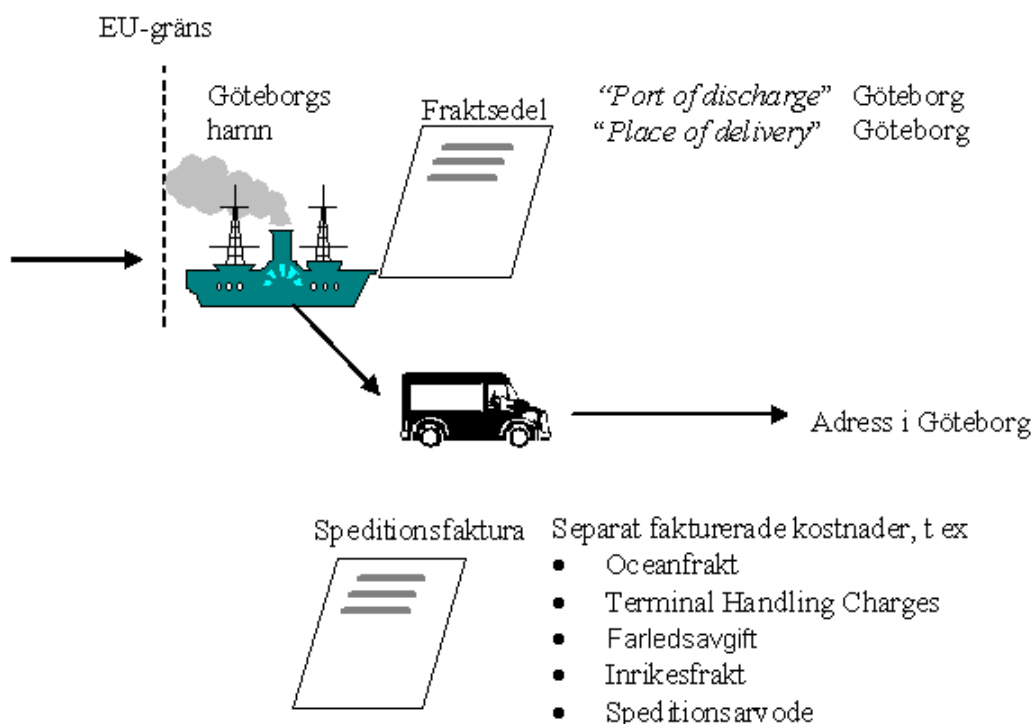
Enligt bestämmelserna i 13 b § MF är det uppgifter i den internationella frakthandlingen som avgör vad som ska anses vara bikostnader. När det i den internationella frakthandlingen anges en plats bortanför det tillfälliga lagret tillämpas bestämmelserna i 7 kap. 8 § tredje stycket ML även för kostnader i tillfälligt lager. Kostnaderna i tillfälligt lager anses då vara bikostnader.

1.1.2.3 Exempel på när kostnaderna för tjänster i tillfälligt lager eller i tullager ska läggas till beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML

I exemplet i föregående avsnitt var ”*place of delivery*” en adress i Göteborg. Kostnaden fram till denna adress ska då ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML.

I exemplet nedan förutsätts att som ”*place of delivery*” anges enbart Göteborg. Detta innebär i praktiken att varorna enligt fraktsedeln ska levereras till ett tillfälligt lager. Det förutsätts också att den som köpt tjänsterna är en näringsidkare etablerad i Sverige.

Varor inkommer med fartyg till Göteborgs hamn. Sjöfraktsedeln anger Göteborg som ”*place of delivery*”, men leveransadress finns inte angiven. Varorna lossas och körs med bil till en adress i Göteborg.



Vilken är bestämmelseorten?

Göteborg ska anses vara bestämmelseorten eftersom inga ytterligare leveransadresser finns angivna i fraktsedeln.

Vilka kostnader ska ingå i beskattningsunderlaget vid import eller läggas till beskattningsunderlaget?

Oceanfrakten ingår som en del av tullvärdet och därmed även i beskattningsvärdet enligt 7 kap. 8 § första stycket ML.

Terminalavgiften kan bestå av flera olika tjänster. I det här fallet representerar den lossning från fartyg in i tillfälligt lager (kaj), transport inne i det tillfälliga lagret från kaj till den plats där omlastning till bil görs samt lastning på bil inne i lagret. Kostnaden ska inte ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Kostnaden för tjänster för transport inne i det tillfälliga lagret samt omlastning ska däremot läggas till enligt 9 c kap. 6 § 1 ML eftersom de har undantagits från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML. Eftersom ingen uppdelning skett i fakturan ska hela terminalavgiften läggas till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML.¹⁸

Inrikesfrakten till leveransadressen enligt fraktsedeln ska däremot vara sig ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML eller läggas till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML.

Farledsavgiften avser i detta fall en kostnad för transporten fram till platsen för införsel till gemenskapens tullområde. Den ska av denna orsak ingå i varornas tullvärde. Ingår en kostnad i varornas tullvärde ska den också ingå i beskattningsunderlaget.

Speditorsarvode ska inte ingå eftersom tjänsten utförts i Sverige (se s. 11 – undantag från huvudregeln).

Om ”*place of delivery*” är Göteborg innebär bestämmelserna i 13 b § MF att det inte kan anses vara känt att kostnaderna i tillfälligt lager och efter tillfälligt lager är bikostnader enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Kostnaderna i tillfälligt lager ska alltså inte ingå i beskattningsunderlaget enligt bestämmelserna i 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Kostnaderna ska i stället läggas till beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML.

De kostnader som ska läggas till enligt bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML är de kostnader som undantagits från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML.¹⁹

Det rör sig om kostnader som uppkommer på grund av tjänster som görs under den tid varorna är placerade i tillfälligt lager. Undantaget är inte begränsat till kostnader för lagring etc. Kostnader för tjänster som utförs någon annanstans ska inte läggas till.

Ovan har behandlats vad som gäller för varor i tillfälligt lager. Samma resonemang kan föras vad gäller tulllager.

1.1.2.4 Kostnader för lossning in i tillfälligt lager ska inte ingå i beskattningsunderlaget eller läggas till beskattningsunderlaget

Det finns en kostnad som varken ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML eller läggas till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML, om den faktureras separat. Det är kostnaden för lossning från fartyg in i tillfälligt lager när bestämmelseorten är det tillfälliga lagret.

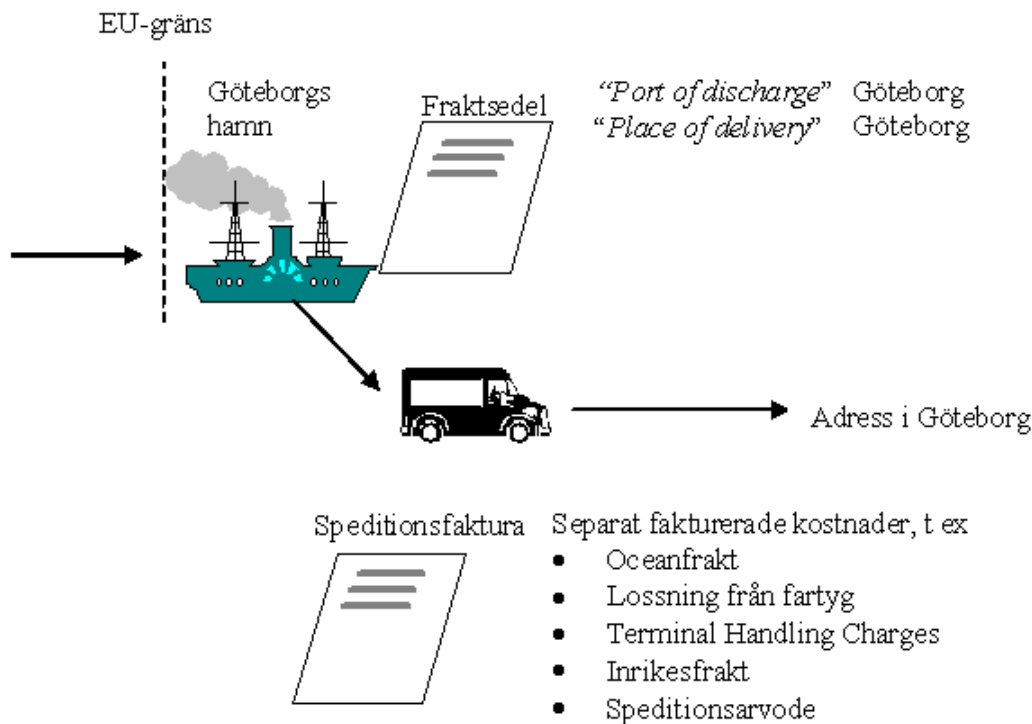
I tidigare exempel i detta avsnitt har terminalavgiften representerat lossning från fartyg, transport från kaj till den plats där omlastning till bil görs samt omlastning till bil. I exemplet nedan representerar terminalavgiften transporten från kaj till den plats där omlastning till bil

¹⁸ Vad som gäller när en uppdelning skett i fakturan – se avsnitt 1.1.2.4.

¹⁹ Undantaget från skatteplikt gäller inte om tjänster utförs åt en näringsidkare som är etablerad i ett annat EU-land. Då anses tjänsterna omsatta utomlands. Det är enbart tjänster omsatta inom Sverige som är undantagna från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML, det vill säga tjänster som utförs åt en näringsidkare etablerad i Sverige eller utanför EU eller någon som inte är näringsidkare.

görs samt lastning på bil. Lossningskostnaden faktureras separat. Det förutsätts att den som köpt tjänsterna är en näringsidkare etablerad i Sverige.

Varor inkommer med fartyg till Göteborgs hamn. Sjöfraktsedeln anger Göteborg som "place of delivery", men leveransadress finns inte angiven. Varorna lossas och körs med bil till en adress i Göteborg.



Vilken är bestämmelseorten?

Göteborg ska anses vara bestämmelseorten eftersom inga ytterligare leveransadresser finns angivna i fraktsedeln.

Vilka kostnader ska ingå i beskattningsunderlaget vid import eller läggas till beskattningsunderlaget?

Oceanfrakten ingår som en del av tullvärdet och därmed även i beskattningsvärdet enligt 7 kap. 8 § första stycket ML.

Lossningen sker efter det att varorna kommit fram till bestämmelseorten och ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Inte heller ska kostnaden för lossning läggas till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML.

Terminalavgiften kan bestå av flera olika tjänster. I det här fallet representerar den transporten inne i det tillfälliga lagret från kaj till den plats där omlastning till bil görs samt lastning på bil inne i lagret.

Terminalavgiften ska inte ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML, men läggs till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML eftersom de har undantagits från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML.

Inrikesfrakten till leveransadressen enligt fraktsedeln ska inte ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML eller läggas till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML.

Speditionsarvode ska inte ingå eftersom tjänsten utförts i Sverige (se s. 11 – undantag från huvudregeln).

Som nämnts ovan kan det vara så att kostnader för tjänster enligt 9 c kap. ML ska beskattas i tulldeklarationen. De tjänster som avses är, enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML, de tjänster som utförs under tiden varorna är placerade i tillfälligt lager eller tulllager.²⁰

Lossning av en container från ett fartyg in i ett tillfälligt lager är inte en tjänst som utförs när varorna är placerade i tillfälligt lager. Tjänsten utförs för att placera varorna i tillfälligt lager.

²⁰ Se fotnot 19.

Om kostnaden för tjänsten kan särskiljas ska den alltså inte läggas till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML.

För att kostnaden för lossning från fartyg²¹ ska beskattas i tulldeklarationen krävs att den kan anses utgöra en bikostnad enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Om Göteborg är bestämmelseort är så inte fallet.

1.1.2.5 Vid Norgegränsen placeras inte varor i tillfälligt lager

Varor som importeras från Norge för att övergå till fri omsättning vid norsk-svenska gränsen placeras inte i tillfälligt lager. Detta innebär alltså att det aldrig blir aktuellt att fundera över om kostnader ska läggas till med stöd av bestämmelserna i 9 c kap. 6 § 1 ML. Alla kostnader fram till bestämmelseorten ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML.

1.1.3 Beskattningsunderlag för varor som har bearbetats

För varor som återimporteras till EU efter att ha bearbetats, med undantag för varor som har reparerats, i ett land utanför EU finns särskilda regler om beskattningsunderlaget i 7 kap. 9 § ML. Samma regler gäller även för varor som helt eller delvis har tillverkats av EU-material.

1.1.3.1 Passiv förädling - tillstånd krävs

Beskattningsunderlaget för varor som importeras under tullförfarandet passiv förädling regleras i 7 kap. 9 § ML.

Följande gäller beträffande beskattningsunderlaget för dessa varor:

- Beskattningsunderlaget behandlas på samma vis oavsett om de importerade varorna är bearbetade eller tillverkade.
- Det krävs inte att den som köpt de varor som har bearbetats eller använts vid tillverkningen ska vara deklarerant för att minskning av beskattningsunderlaget ska kunna ske.
- Vid minskning av beskattningsunderlaget får man även ta hänsyn till skatt som tidigare har tagits ut i ett annat EU-land, inte bara skatt som tidigare har tagits ut i Sverige.

1.1.3.2 Beräkning av beskattningsunderlaget efter passiv förädling

Beskattningsunderlaget för en vara som importeras efter passiv förädling utgår ifrån varans värde för tulländamål. Vid passiv förädling när varan har bearbetats på annat sätt än genom

²¹ Det som gäller för fartyg gäller inte för varor som ankommer landvägen med lastbil. Förutsatt att varorna körs in i tillfälligt lager i Stockholm där de lossas från lastbilen och senare lastas på en annan lastbil och att den internationella fraktsedeln anger att Stockholm är destinations-/bestämmelseorten. Då ska kostnaden för lossning (och för omlastning) läggas till beskattningsunderlaget enligt 9 c kap. 6 § 1 ML.

reparation, beräknas tullvärdet för den återimporterade varan enligt tullvärdebestämmelserna i artiklarna 28-36 i tullkodex.

Till detta värde läggs tull, andra statliga skatter eller avgifter, transport och försäkringskostnader m.m. enligt 7 kap. 8 § ML.

I nästa steg får beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för skatt som tidigare tagits ut i Sverige eller i ett annat EU-land för de temporärt exporterade varorna. Vid ett unionsinternt förvärv finns inte mervärdesskatt upptagen i fakturan. Köparen räknar i stället själv fram mervärdesskatten och tar upp den i sin skattedeklaration. Även denna mervärdesskatt betraktas som uttagen.

När faktureringen av de temporärt exporterade varorna skett i svenska kronor framgår minskningen av beskattningsunderlaget av fakturan. När faktureringen inte har skett i svenska kronor utgörs minskningen av beskattningsunderlaget av det värde som har redovisats eller ska redovisas i skattedeklarationen.

1.1.3.3 Exempel på minskning av beskattningsunderlaget

Exempel 1: Ett svenskt företag som är momsregistrerat i Sverige köper tyg från Tyskland. Både säljarens och köparens momsregistreringsnummer anges på fakturan som är utställd i euro. Förutsättningarna är sådana att det föreligger ett unionsinternt förvärv, varför mervärdesskatt inte finns upptagen på fakturan. Vid unionsinternt förvärv gäller omvänd skattskyldighet, det vill säga den svenske köparen räknar själv ut skatten och tar upp den både som utgående och ingående moms i sin momsredovisning. Tyget skickas sedan från Sverige till Ukraina för att sys till skjortor som återimporteras till Sverige. Tillstånd till passiv förädling finns.

Exempel 2: Ett svenskt företag som är momsregistrerat i Sverige köper tyg från Tyskland. Både säljarens och köparens momsregistreringsnummer anges på fakturan som är utställd i euro. Tyget skickas direkt från den tyske säljaren till Ukraina för att sys till skjortor som återimporteras till Sverige. Tillstånd till passiv förädling finns. Skatteverket accepterar att köpet utgör ett unionsinternt förvärv, trots att tyget tar omvägen via Ukraina för att bearbetas. Vid unionsinternt förvärv gäller omvänd skattskyldighet, det vill säga det svenska företaget räknar själv ut skatten och tar upp den både som utgående och ingående moms i sin momsredovisning.

Varför kan beskattningsunderlaget minskas i exempel 1 och 2?

Det svenska företaget kan styrka att skatt tidigare tagits ut då skatten för tyget finns upptagen i företagets momsredovisning. Beskattningsunderlaget som får dras av utgörs i det här fallet av det värde som har redovisats i skattedeklarationen.

1.1.3.4 Exempel då beskattningsunderlaget inte kan minskas

Exempel 1: Ett svenskt företag som är momsregistrerat i Sverige köper tyg från Tyskland. Tyget skickas direkt från den tyske säljaren till Ukraina för att sys till skjortor som återimporteras till Sverige. Tillstånd till passiv förädling finns. Säljaren i Tyskland har i det

här fallet betraktat försäljningen som en export, det vill säga den svenske köparens momsregistreringsnummer har inte angetts i fakturan.

Varför kan beskattningsunderlaget inte minskas?

I och med att säljaren inte tagit ut mervärdesskatt har tyget inte beskattats i EU. Vid återimporten tas därför skatt ut på värdet av hela den återimporterade varan, inklusive kostnaden för tyget.

1.1.4 Beskattningsunderlag för varor som har reparerats

Enligt 7 kap. 11 § ML finns inget krav på att tillstånd till passiv förädling ska finnas för att reparationskostnaden ska få användas som beskattningsunderlag, det vill säga fraktkostnad ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Vad som gäller vid tullvärdeberäkning behandlas i *Tullvärdehandledningen* avsnitt 7.8.1 och 7.8.2.

1.2 Skattesatser

Skattesatsen är en viss procent av beskattningsunderlaget. Vilken skattesats som gäller framgår av 7 kap.1 § ML. Normalskattesatsen är 25 %. Skattesatsen för t.ex. livsmedel och för samlarföremål enligt KN-nr 9705 är 12 %. Skattesatsen för t.ex. böcker är 6 %.

Nedan behandlas några vanligt förekommande frågor.

1.2.1 Livsmedel – skattesats 12 %

1.2.1.1 Hur definieras livsmedel?

Vad som räknas som livsmedel regleras i 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML genom att det där hänvisas till artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002.

I denna förordning avses med livsmedel alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Även livsmedelstillsatser och vatten i flaskor eller behållare som är avsedda för försäljning räknas som livsmedel.

Det EU-rättsliga livsmedelsbegreppet omfattar även **spritdrycker, vin och starköl**. För dessa gäller dock normalskattesatsen om 25 % enligt bestämmelserna i ML.

Livsmedel **inbegriper inte**

- a) foder,

- b) levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,
- c) växter före skörd,
- d) läkemedel,
- e) kosmetika,
- f) tobak och tobaksprodukter,
- g) narkotika eller psykotropa ämnen,
- h) rests substanser och främmande ämnen.

1.2.1.2 När en vara blir livsmedel

Som framgår ovan räknas ämnen eller produkter som livsmedel om de är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Vegetabilier såsom vete, korn och råg anses som livsmedel så snart som de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda undantas uttryckligen från livsmedelsbegreppet.

Levande djur betraktas enligt EU:s livsmedelsbegrepp normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Djur som är avsedda att förtäras levande, som ostron, räknas däremot som livsmedel.

1.2.2 Läkemedel - skattesats 25 %

1.2.2.1 Gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel

Trots att ett läkemedel är avsett att förtäras räknas det inte som livsmedel enligt artikel 2 d i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002. Skattesatsen för läkemedel ska vara 25 %.

1.2.2.2 Klassificering enligt tulltaxan avgör inte skattesatsen

Tuggummi räknas som livsmedel enligt artikel 2 i förordning 178/2002, men det gör inte nikotintuggummi.

Det har ingen betydelse att nikotintuggummi inte klassificeras som läkemedel enligt tulltaxan.²²

Det är Läkemedelsverkets uppfattning som är avgörande för om en vara ska anses vara läkemedel eller inte. Läkemedelsverket skriver följande om rökavvänjningsprodukter på sin hemsida: Produkter innehållande nikotin som skall användas vid rökavvänjning klassificeras som läkemedel, eftersom syftet med produkterna är att lindra abstinensbesvär. Andra rökavvänjningsprodukter kan också klassificeras som läkemedel. En samlad bedömning görs av produktens innehåll och produktpresentationen.

²² Anmärkning 1 b till kapitel 30: Detta kapitel omfattar inte preparat, t.ex. tabletter, tuggummin eller plåster (transdermala system), avsedda att hjälpa rökare att sluta röka (nr 2106 eller 3824).

Skattesatsen för nikotintuggummi ska vara 25 %.

1.2.3 Samlarmynt enligt 9705 – skattesats 12 %

Samlarföremål rör det sig om när ett mynt omsätts (köps) till ett belopp som överstiger dess nominella värde. Sådana mynt används inte normalt som lagligt betalningsmedel. Med *nominellt värde* förstås det belopp som står på myntet.

Skattesatsen är 12 % för de samlarföremål som klassificeras till KN-nr 9705 00 00. För övriga samlarföremål, utom för guldmynt som utgör investeringsguld, är skattesatsen 25 %. De guldmynt som anses utgöra investeringsguld är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 10a § ML.²³

Till KN-nummer 9705 00 00 klassificeras mynt som är intressanta på grund av sin sällsynthet (deras egentliga värde är ofta ringa) eller det sätt på vilket de ordnats. Hit hänförs både samlingar och enstaka exemplar. Det kan vara fråga om det enda objektet eller det första objektet i samlingen. Samlingen behöver inte vara avsedd för offentlig visning.

Till KN-nummer 9705 00 00 klassificeras däremot inte större sändningar av samma mynt. Mynt som är lagligt betalningsmedel i utgivningslandet hänförs inte heller dit, även om de finns i etuier för försäljning till allmänheten.

Till KN-nummer 9705 00 00 hänförs inte heller mynt som framställts i kommersiellt syfte för att till exempel hedra minnet av, fira, illustrera eller skildra en märklig händelse. Detta gäller även om upplagan är begränsad och mynten avsedda att spridas inom en mindre krets, om inte mynten själva senare uppnår detta värde på grund av ålder eller sällsynthet.

Exempel 1: Det importeras ett guldmynt som inte finns med i den förteckning som EU-kommissionen publicerar varje år och det uppfyller inte heller samtliga villkor i 1 kap. 18 § ML, det vill säga det räknas inte som investeringsguld.²⁴ Guldmyntet klarar finhetsgränsen och är präglad efter år 1800, men utgör inte längre ett lagligt betalningsmedel och dess normala försäljningspris överstiger marknadsvärdet för guld med mer än 80 %. Om det klassificeras till KN-nr 9705 00 00 blir skattesatsen 12 % enligt 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML. Om det klassificeras till annat KN-nr blir skattesatsen 25 %.

Exempel 2: Det importeras ett minnesmynt i silver. Silvermyntet klassificeras inte till KN-nr 9705 00 00. Samlarmynt är inte undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 1 ML.²⁵ Därmed är det skattepliktigt enligt 3 kap. 1 § ML. Skattesatsen är 25 % enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

Exempel 3: Det importeras ett minnesmynt i guld. Det är utgivet år 2008 och är lagligt betalningsmedel. Det har en finhetsgrad av 900/1000. Dess försäljningspris överstiger normalt marknadsvärdet för guld med 50 %. Guldmyntet klassificeras inte till KN-nr 9705 00 00. Att försäljningspriset normalt överstiger marknadsvärdet för guld med 50 % gör att guldmyntet

²³ Se avsnitt 1.3.2.

²⁴ Se avsnitt 1.3.2.1.

²⁵ Se avsnitt 1.3.4.

räknas som investeringsguld enligt definitionen i 1 kap. 18 § ML. Därmed är det undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § ML²⁶, det vill säga ingen mervärdesskatt ska betalas.

1.2.4 Böcker m.m. – skattesats 6 %

1.2.4.1 Varorna i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML

Skattesatsen 6 % gäller för följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och om undantag från skatteplikt inte föreligger enligt 3 kap. 13 eller 14 §§ ML²⁷:

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad.
- Tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde).
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn.
- Musiknoter.
- Kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska kartor.

1.2.4.1.1 Klassificering enligt tulltaxan och skattesatsen

Enligt prop. 2001/02:45 kan man förvänta sig att skattesatsen ska vara 6 % för en vara som klassificeras enligt tulltaxenummer 4901–4905. För en vara som klassificeras på annat sätt kan man förvänta sig att skattesatsen ska vara 25 %. Slutsatsen kan alltså bli annorlunda i ett enskilt fall. Därtill kommer att varan inte alltid behöver klassificeras för att man ska kunna dra slutsatsen att skattesatsen ska vara 6 %.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden där tolkningen inte gjordes med stöd av tulltaxan. Det gällde sudokopussel. I detta ärende grundades beslutet på att de varor som var aktuella hade samma form och utseende som en bok och i allmänt språkbruk torde rubriceras som en bok. Detta intryck förtogs inte av att merparten av varornas innehåll utgjordes av diverse pussel. Skattesatsen för sudokopussel ska vara 6 %.

Tolkning med ledning av tulltaxan blir däremot aktuell om en vara har samma form och utseende som till exempel en bok, men på grund av sin funktion inte rubriceras som en bok i allmänt språkbruk.

I proposition 2001/02:45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggas med 25 % mervärdesskatt:

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.

²⁶ Se avsnitt 1.3.2.

²⁷ Vad som gäller för personliga medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter behandlas inte i denna broschyr.

- Flygfoto­grafier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).
- Kartor i relief.
- Glober.

Almanackor, kalendrar, album (även babyalbum) och anteckningsböcker är exempel på varor som kan ha samma form och utseende som en bok, men som på grund av sin funktion inte rubriceras som böcker i allmänt språkbruk. En tolkning måste då göras med ledning av tulltaxan. Av tulltaxan framgår att exempelvis skolkalendrar och almanackor omfattas av tulltaxenummer 4910. Varorna omfattas därför inte av den lägre skattesatsen, det vill säga skattesatsen är 25 %.

HFD har ändrat ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kunde hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 %. Av skälen framgår att trycksaken inte kan hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45) skulle omfattas av skattesänkningen. Skattesatsen för denna vara ska alltså vara 25 %.

1.2.4.1.2 Vad menas med helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam?

En förutsättning för att skattesatsen för till exempel en bok, en broschyr, ett häfte, en tidning eller en tidskrift ska vara 6 % är att varan inte helt eller huvudsakligen är ägnad åt reklam. Enligt HFD kan praxis avseende reklamskatt inte användas för att avgöra om en trycksak ska anses vara helt eller huvudsakligen ägnad åt reklam.²⁸ Enligt HFD skulle skattesatsen vara 25 % för den publikation som behandlas i nästa stycke.

HFD har bedömt en publikation som till formatet liknade en tidning och som till största delen innehöll annonser. Den bestod så gott som uteslutande av annonser för allehanda varor och tjänster. Sett över ett utgivningsår utgjordes i genomsnitt ca 33 % av tidningens utrymme av annonser från näringsidkare. Resterande del av innehållet utgjordes i stort sett av annonser från privatpersoner. Enligt HFD var publikationen, genom den omfattande annonseringen, huvudsakligen ägnad åt reklam. Enligt HFD saknas anledning att från mervärdesskatterättslig synpunkt skilja mellan näringsidkares reklam i form av annonser och privatpersoners motsvarande erbjudande. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 %.

1.2.4.2 Varorna i 7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML

Skattesatsen 6 % gäller för följande varor:

- Kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 § ML.²⁹
- Kassetter eller något annat medium som återger uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

Skattesatsen 6 % gäller för en vara som exakt återger innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker, ljudböcker och kassettböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker är skattesatsen 6 %.

²⁸ I reklamskattesammanhang har i praxis erbjudanden från privatpersoner inte ansetts som erbjudanden i kommersiell verksamhet och således inte ansetts utgöra reklam.

²⁹ Vad som gäller för radio- och kassettidningar behandlas inte i denna broschyr.

Skattesatsen 6 % gäller även för en vara som består av ett ”bokomslag” som innehåller en mp3-spelare med en eller flera inspelade böcker. Detta eftersom mp3-spelaren enbart kan användas till att lyssna på de inspelade böckerna, det vill säga inga nya böcker kan spelas in.

Varor enligt detta avsnitt ska, enligt prop. 2001/02:45, återge innehållet i den ursprungliga varan (t.ex. en bok). För sådana varor ska skattesatsen vara 6 %. Däremot ska skattesatsen vara 25 % för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material som musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m.

1.2.4.3 Varorna i 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML

Skattesatsen 6 % gäller för följande varor:

- Vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 § ML.

En förutsättning för att beskattning av punktskriftböcker m.m. ska ske med 6 % är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.³⁰

Skattesatsen 6 % gäller exempelvis varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom e-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Enligt prop. 2001/02:45 kan varorna, till skillnad mot varor nämnda i föregående avsnitt, omfattas av skattesatsen 6 % även om de innehåller mer material än den ursprungliga varan (t.ex. en bok) innehåller. Det avgörande är att varorna är särskilt anpassade och enbart efterfrågas av personer med läshandikapp. För sådana varor ska skattesatsen vara 6 %.

Skattesatsen ska vara 25 % för en CD-skiva som innehåller text och som är framtagen och avsedd att säljas till personer utan läshandikapp. Skattesatsen ska, enligt prop. 2001/02:45, vara 25 % även om denna produkt anpassas för att även kunna användas av personer med läshandikapp. Anpassningen gör inte att produkten har gjorts tillgänglig särskilt för personer med läshandikapp.

1.3 Undantag från skatteplikt

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § ML betalas vid import, om det inte finns ett undantag från skatteplikt i 3 kap. ML eller i 9 c kap. ML eller i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import.

Vad gäller 3 kap. ML framgår av 3 kap. 1 § andra stycket ML att *omsättning* kan bytas ut mot *import*. Det undantag som gäller för omsättning gäller alltså även vid import. Därtill kommer att det i enskilda paragrafer i 3 kap. ML talas om *införsel*. Även när detta begrepp används avses att undantaget ska gälla vid import.

³⁰ Se avsnitt 1.3.1.

Nedan behandlas några vanligt förekommande frågor.

1.3.1 Sjukvård, tandvård och social omsorg

1.3.1.1 Varorna ska säljas som ett led i vården

För att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML ska gälla krävs att varorna ska säljas vidare, av den som tillhandahåller vården, till vårdtagaren/patienten. Detta innebär till exempel att det är sjukhus som ska köpa in varorna som importerats och inte grossister som sedan säljer dem vidare till sjukhus. För tandvård gäller att det är tandläkare, dentaltekniker eller patienten som ska ha köpt in de varor som importerats.

Det ska alltså röra sig om varor som säljs som ett led i vården. Vilka varor som omfattas ges exempel på nedan.

1.3.1.2 Varor som säljs som ett led i sjukvården

Hörapparater, kryckor och proteser är exempel på varor som skulle kunna omfattas av skattefriheten.

1.3.1.3 Varor som säljs som ett led i tandvården

Tandbryggor och proteser är exempel på varor som skulle kunna omfattas av skattefriheten.

1.3.2 Investeringsguld

För att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 10 a § ML ska gälla krävs att det rör sig om de varor som definieras som investeringsguld i 1 kap. 18 § ML.

1.3.2.1 Vad räknas som investeringsguld?

Med investeringsguld avses

- **guldtacka eller platta (om vikten överstiger 1 gram)** med en vikt som godtas på någon av marknaderna för investeringsguld och med en finhalt av minst 995 tusendelar och
- **guldmynt** som
 - har en finhalt 900/1000,
 - är präglad efter 1800,
 - är eller har varit lagligt betalningsmedel och
 - vars försäljningspris normalt inte överstiger marknadsvärdet för guld med mer än 80%.

Kriterierna för vad som ska anses som guldmynt har ställts i avsikt att begränsa skattefriheten till att endast omfatta mynt som omsatts i investerings syfte. Mynt som säljs till överkurs på grund av att de är sällsynta eller har egenskaper som gör att de har ett numismatiskt värde omfattas därmed inte av definitionen. Värdet på sådana mynt är nämligen beroende av andra faktorer än värdet på den ingående metallen.

För att förenkla tillämpningen och skapa säkerhet hos handlarna ska EU-kommissionen offentliggöra en fullständig förteckning över mynt som anses uppfylla kriterierna för investeringsguld under hela det år som förteckningen gäller. Varje medlemsland ska före den 1 juli varje år underrätta EU-kommissionen om vilka mynt som uppfyller kriterierna för investeringsguld och som är föremål för handeln i det egna landet. I Sverige ansvarar Skatteverket för att kommissionen underrättas. Årligen publiceras en förteckning i Europeiska unionens officiella tidning (EUT).³¹ Förteckningen påverkar dock inte möjligheten att från fall till fall bevilja skattebefrielse för import av nypräglade eller andra guldmynt som inte omfattas av förteckningen men som uppfyller de kriterier som ställs för investeringsguld.

1.3.2.2 Vad som inte räknas som investeringsguld

Mycket små tackor eller plattor på 1 gram eller mindre omfattas inte av skattebefrielsen, även om de skulle falla inom tillämpningsområdet för investeringsguld. De säljs företrädesvis som guldföremål eller smycken. Gränsvärdet har satts vid 1 gram för att neutralitet ska råda gentemot de allra minsta investeringsmynten i guld vilka kan väga så lite som cirka 1,5 gram.

1.3.3 Delar till fartyg och luftfartyg

1.3.3.1 Vad som behandlas i detta avsnitt

I detta avsnitt behandlas framförallt de situationer där försäljning till EU har skett av delar, tillbehör eller utrustning till vissa fartyg³² och luftfartyg. Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 21 § första stycket 1–3 och 5 ML då vissa fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör eller utrustning till dessa skepp, fartyg och luftfartyg förs in till Sverige från en plats utanför EU. Något omsättningskrav för skattefrihet vid import finns inte, även om exempelvis ingen försäljning har skett kan undantaget från skatteplikt vara tillämpligt.

1.3.3.2 Vad som omfattas av skattefrihet

Beträffande delar, tillbehör eller utrustning gäller enligt punkt 5 att dessa kan importeras skattefritt om de förs in till landet för *ägarens* eller *nyttjanderättshavarens* räkning.

Det hänvisas både i punkt 5 och punkt 4 till ”sådana fartyg eller luftfartyg”. De fartyg/luftfartyg som det hänvisas till är de som nämns i punkterna 1-3.

³¹ Förteckningen för år 2011 publicerades i EUT C322 den 27/11/2010 s. 13-26. Förteckningen för år 2012 publicerades i EUT C351 den 2/12/2011 s. 17-31.

³² Fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter betecknas enligt sjölagen (1994:1009) som skepp. Annat fartyg kallas båt.

Punkt 5 har utformats på ett sätt som avviker från hur undantagen i 3 kap. ML i övrigt har utformats. Det talas i första strecksatsen under punkt 5 om försäljning eller uthyrning och inte om omsättning. I andra strecksatsen under punkt 5 nämns vad som gäller vid import. Vad som gäller vid import regleras vanligen i stället genom det som står i 3 kap. 1 § andra stycket ML. Om omsättningen av en vara är undantagen från skatteplikt är även import av varan undantagen från skatteplikt.

Trots den avvikande utformningen gäller samma resonemang som vid andra undantag från skatteplikt. Bestämmelserna i punkt 5 innebär att undantag från skatteplikt ska gälla i lika stor omfattning vid import som vid försäljning inom Sverige.

Vid försäljning ska skattebefrielsen, enligt en dom i Europeiska unionens domstol i mål C-185/89, endast gälla för det sista försäljningsledet. Trots denna dom har både ägaren och nyttjanderättshavaren rätt till skattefrihet eftersom skattefriheten i punkt 5 inte har inskränkts till att gälla enbart för den som driver verksamheten.

Exempel 1: En fartygsägare i Sverige beställer en del till ett fartyg från ett annat företag i Sverige, företag X, som i sin tur köper och importerar delen från USA. Företag X är deklarant vid import till Sverige. Skattefrihet vid importen kan inte medges eftersom köpet mellan exportören i USA och företag X i Sverige inte är det sista försäljningsledet. Skattefrihet kan däremot medges vid importen om företag X agerat som agent och aldrig ägt den importerade delen. I detta fall blir köpet mellan exportören i USA och fartygsägaren det sista försäljningsledet.

Exempel 2: Den som hyr fartyget beställer en del till ett fartyg från fartygsägaren, som i sin tur köper och importerar delen från USA. Fartygsägaren är deklarant vid import till Sverige. Skattefrihet vid importen kan medges trots att importören i Sverige inte är det sista försäljningsledet. Detta eftersom skattefrihet i punkt 5 inte har inskränkts till att gälla enbart för den som bedriver verksamheten, det vill säga både ägaren och nyttjanderättshavaren har rätt till skattefrihet.

Observera att bestämmelserna om delar, tillbehör eller utrustning i 3 kap. 21 § 5 ML är tillämpliga först efter det att fartyget/luftfartyget levererats. Tjänsten nybyggnad räknas inte upp i punkt 4. Detta innebär att undantag från skatteplikt inte kan beviljas för delar, tillbehör eller utrustning avsedda för ett fartygsbygge.

1.3.3.3 Hantering av skattefriheten

I varje punkt nedan³³ tas först upp vad som omfattas av skattefriheten och sedan hur detta kan särskiljas från det som inte omfattas av skattefriheten:

1. Det ska röra sig om delar/tillbehör/utrustning till sådana fartyg/luftfartyg som omfattas av undantaget från skatteplikt.

³³ Den tredje punkten gäller endast när delarna/tillbehören/utrustningen har köpts in. De övriga punkterna gäller både när delarna/tillbehören/utrustningen köpts in och när de importerats utan att ha köpts in.

Kommentar:

Kraven är inte desamma för fartyg och för luftfartyg. För fartyg gäller, om det är så att ägaren eller nyttjanderättshavaren har flera fartyg där endast vissa uppfyller kraven för skattefrihet, att de fartyg som inte omfattas av skattefriheten måste kunna särskiljas från de fartyg som omfattas av skattefriheten. Detta kan exempelvis göras genom att det i fält 44 i tulldeklarationen anges för vilket fartyg delarna/tillbehören/utrustningen är avsedda. För luftfartyg är kravet för skattefrihet att ägaren eller nyttjanderättshavaren (=flygbolaget) huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning, det vill säga villkoret för skattefrihet gäller för flygbolagets verksamhet och inte för varje enskilt luftfartyg. Om flygbolaget har flera luftfartyg kan till exempel ett av dem användas för inrikes flygtrafik mot betalning, om luftfartygen sammantaget huvudsakligen används för internationell flygtrafik mot betalning.³⁴

2. Delarna/tillbehören/utrustningen ska importeras av eller för den som äger fartyget/luftfartyget eller ska importeras av eller för den som är nyttjanderättshavare.

Kommentar:

De importer som sker av eller för fartygsägarens/luftfartygsägarens/nyttjanderättshavarens räkning måste kunna särskiljas från de importer som sker för annans räkning. Detta kan exempelvis göras genom att det i fält 44 i tulldeklarationen anges vem som är ägare/nyttjanderättshavare till fartyget/luftfartyget.

3. Delarna/tillbehören/utrustningen ska när de har köpts in, ha köpts från tredjeland antingen av fartygsägaren/luftfartygsägaren eller av nyttjanderättshavaren.

Kommentar:

De fall där delarna/tillbehören/utrustningen köpts in från tredjeland av någon annan än fartygsägaren/luftfartygsägaren eller nyttjanderättshavaren måste kunna särskiljas från de fall där de köpts in från tredjeland av fartygsägaren/luftfartygsägaren eller nyttjanderättshavaren. Detta kan exempelvis göras genom att det i fält 44 i tulldeklarationen anges vem som har köpt in delarna/tillbehören/utrustningen från tredjeland.

1.3.4. Sedlar och mynt som lagligt betalningsmedel

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 § 1 ML gäller enbart för de sedlar och mynt som normalt används som lagligt betalningsmedel.

Samlarföremål omfattas alltså inte av undantaget från skatteplikt även om sedeln eller myntet är lagligt betalningsmedel.

Samlarföremål rör det sig om när ett mynt omsätts (köps) till ett belopp som överstiger dess nominella värde. Sådana mynt används inte normalt som lagligt betalningsmedel. Med *nominellt värde* förstås det belopp som står på myntet.

³⁴ Regeringen skriver följande i prop. 2013/14:27 s. 34: Vid bedömning av ett bolags internationella verksamhet i förhållande till dess inhemska verksamhet kan alla de måttenheter som möjliggör en uppskattning av den aktuella verksamhetens omfattning beaktas, bl.a. omsättning.

Skattesatsen är 12 % för de samlarföremål som klassificeras till KN-nr 9705 00 00.³⁵

De guldmynt som anses utgöra investeringsguld är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 10a § ML³⁶, det vill säga ingen mervärdeskatt ska betalas.

1.3.5 Bestämmelser om skattefrihet finns även i lagen om frihet från skatt vid import

Att undantag från skatteplikt också finns i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import framgår av 3 kap. 30 § första stycket ML.

Grundregeln för skattefrihet finns i 2 kap. 2 § lagen om frihet från skatt vid import. Grundregeln innebär att skattefriheten är kopplad till tullfrihetsbestämmelserna. Om man erhållit tullfrihet exempelvis enligt förordning (EG) nr 1186/2009 så erhåller man som regel också skattefrihet enligt 2 kap. 2 § lagen om frihet från skatt vid import.

Men det finns undantag från grundregeln. Två av dessa behandlas nedan i avsnitten 1.3.6 och 1.3.7. Övriga undantag behandlas inte i denna broschyr.

1.3.6 Försändelser av ringa värde – ej gåvor

I detta avsnitt behandlas skattefriheten för andra försändelser av ringa värde än gåvoförsändelser. Vad som gäller för gåvoförsändelser behandlas i avsnitt 1.3.7.

De försändelser som behandlas i detta avsnitt är de där tullfrihet har erhållits enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009, det vill säga försändelser av ringa värde. Skattefriheten har för sådana försändelser begränsats i förhållande till tullfriheten för dessa försändelser. För postorderförsändelser, med undantag för utländska periodiska publikationer, finns överhuvudtaget ingen skattefrihet, när tullfrihet har beviljats enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009.

Inskränkningen av skattefriheten för postorderförsändelser gäller inte om tullfrihet har beviljats enligt någon annan artikel i förordning (EG) nr 1186/2009 än artikel 23. I ett sådant fall gäller full skattefrihet, om det inte finns en inskränkning av skattefriheten i 2 kap. 3 § lagen om frihet från skatt vid import.

Värdegräns för tullfrihet om 150 euro enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009 motsvaras från och med den 1 januari 2013 av 1 300 kronor.

³⁵ Se avsnitt 1.2.3.

³⁶ Se avsnitt 1.3.2.

1.3.6.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt

Följande gäller enligt 2 kap. 3 § 6 och 4 § 4-5 lagen om frihet från skatt vid import³⁷:

- Skattefrihet medges **inte** för postorderförsändelser, med undantag för utländska periodiska publikationer.
- För utländska periodiska publikationer och övriga försändelser av ringa värde erhålls skattefrihet om värdet är högst 300 kronor. Det värde som avses är varans verkliga värde, det vill säga exklusive frakt och försäkring.

1.3.6.2 Värdegräns i svenska kronor

Vad värdegränserna i euro motsvaras av i svenska kronor publiceras i Tullverkets tillkännagivande av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor. Värdegränsen för skattefrihet om 22 euro motsvaras från och med den 1 januari 2009 av 300 kronor.

1.3.6.3 Vad gäller om skattefrihet inte kan beviljas?

När skattefrihet inte kan beviljas ska beskattningsunderlaget fastställas på vanligt sätt, det vill säga frakt och försäkring ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Inget avdrag ska heller medges för de första 300 kronorna av varans värde.

Exempel: Varans värde är 800 kronor och frakten 1 200 kronor. Varan är tullfri. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska vara 2 000 kronor och inte 1 700 kronor.

1.3.6.4 Skattefrihet för postorderförsändelser gäller endast för utländska periodiska publikationer

Skattefrihet medges för postorderförsändelser som innehåller utländska periodiska publikationer om värdet är högst 300 kronor. För andra postorderförsändelser medges **inte** skattefrihet.

Postorderförsändelser behandlas i 2 kap. 3 § 6 och 2 kap. 4 § 4 lagen om frihet från skatt vid import.

Enligt 2 kap. 3 § 6 lagen om frihet från skatt vid import gäller följande: *"Rätt till frihet från skatt vid import enligt 2 § föreligger inte om den importerade varan utgörs av försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning i andra fall än då försändelserna är sådana som avses i 4 § 4"*.

Enligt 2 kap. 4 § 4 lagen om frihet från skatt vid import gäller följande: *"Frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för försändelser som består av utländska periodiska publikationer, utom om försändelsens värde överstiger 22 euro"*.

Exempel: En person köper utländska periodiska publikationer till ett värde av 300 kronor, det vill säga under värdegränsen för skattefrihet. *Tullfrihet kan erhållas med stöd av artikel 23 i*

³⁷ Grunden till bestämmelserna i 2 kap. 4 § 4 och 2 kap. 4 § 5 lagen om frihet från skatt vid import är artikel 23 i rådets direktiv 2009/132/EG.

förordning (EG) nr 1186/2009 och skattefrihet med stöd av 2 kap. 4 § 4 lagen om frihet från skatt vid import.

1.3.6.5 Vad är postorderförsändelser?

Med postorderförsändelser avses:

- att en yrkesmässigt verksam person säljer varor utan fysisk besökskontakt och
- att försäljning sker till en konsument.

Postorderhandel utgör en handelsform som inte bygger på personlig försäljning. I stället överförs varubeskrivning till konsumenterna via kataloger, broschyrer, annonser, TV-reklam, internet eller på annat sätt utan besökskontakt mellan köpare och säljare.

Det rör sig om handel som konkurrerar med detaljhandelsförsäljning, det vill säga med försäljning som sker i det sista ledet i distributionskedjan från producent till slutlig konsument.

Med konsument avses i första hand privatperson som köper varor för enskilt bruk, inbegripet hushåll. Även annan än privatperson kan alltså anses vara konsument. Det kan följaktligen vara en postorderförsäljning även när ett företag säljer till någon annan än en privatperson.

1.3.6.6 Vad som inte är postorderförsändelser och skattefrihet för dessa

Skattefrihet medges för andra försändelser än postorderförsändelser om värdet är högst 300 kronor. Vad som gäller för gåvoförsändelser framgår av avsnitt 1.3.7.

När det rör sig om andra försändelser än postorderförsändelser är bestämmelsen i 2 kap. 4 § 5 lagen om frihet från skatt vid import tillämplig: *"Frihet från skatt vid import ska medges för andra försändelser än sådana som avses i 4 och 3 § 6, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro"*.

De försändelser som avses i 2 kap. 4 § 5 är de där tullfrihet har erhållits enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009, det vill säga försändelser av ringa värde.

Det rör sig inte om postorderförsändelser när ett detaljhandelsföretag köper in varor via internet för vidareförsäljning till konsument. Det rör sig heller inte om postorderförsändelser när ett företag köper in varor som ska användas i den egna rörelsen.

Exempel 1: En bokhandel köper via internet in sex böcker för en kunds räkning. Böckerna är värda 300 kronor, det vill säga under värdegränsen för skattefrihet. Inköpet görs som en del i detaljhandelsförsäljningen av böcker. *Tullfrihet kan erhållas med stöd av artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009. Skattefrihet erhålls med stöd av 2 kap. 4 § 5 lagen om frihet från skatt vid import eftersom det **inte** rör sig om en postorderförsändelse.*

Om värdet överstiger 300 kronor ska skatt debiteras trots att det inte rör sig om en postorderförsändelse.

Exempel 2: En bokhandel köper via internet in 30 böcker för en kunds räkning. Böckerna är värda 1 300 kronor. Inköpet görs som en del i detaljhandelsförsäljningen av böcker. *Tullfrihet kan erhållas med stöd av artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009. Skattefrihet kan inte erhållas. Detta eftersom försändelsens värde överstiger 300 kronor.*

Det rör sig heller inte om postorderförsändelser när en privatperson köper av en annan privatperson så länge som säljaren inte är yrkesmässigt verksam.

Exempel 3: En privatperson köper en vara av en annan privatperson. Inget talar för att säljaren är yrkesmässigt verksam. Varans värde är 300 kronor, det vill säga under värdegränsen för skattefrihet. *Tullfrihet kan erhållas med stöd av artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009 och skattefrihet med stöd av 2 kap. 4 § 5 lagen om frihet från skatt vid import.*

Exempel 4: En privatperson köper en vara av en annan privatperson. Inget talar för att säljaren är yrkesmässigt verksam. Varans värde är 1 300 kronor. *Tullfrihet kan erhållas med stöd av artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009. Skattefrihet kan inte erhållas. Detta eftersom försändelsens värde överstiger 300 kronor.*

1.3.7 Gåvoförsändelser

Vad som gäller för försändelser av ringa värde behandlas i avsnitt 1.3.6.

1.3.7.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt

Följande gäller enligt 2 kap. 2, 3 och 4 §§ lagen om frihet från skatt vid import:

- För gåvoförsändelser från en privatperson till en annan privatperson erhålls skattefrihet för ett värde av högst 500 kronor. Det värde som avses är varans verkliga värde, dvs. exklusive frakt och försäkring.
- Om försändelsens värde överstiger 1 300 kronor kan skattefrihet medges för ett värde av högst 400 kronor per mottagare.
- Om sändningen till viss mottagare innehåller två varor som är värda 300 respektive 400 kronor kan skattefrihet beviljas för den ena varan.
- Om det kan anses styrkt att försändelsen innehåller gåvor till mer än en mottagare gäller värdegränsen för skattefrihet för varje mottagare. Det ska av medföljande handlingar och av respektive gåva framgå vem som är givare och vem som är mottagare.

1.3.7.2 Värdegränser i svenska kronor

Vad värdegränserna i euro motsvaras av i svenska kronor publiceras i Tullverkets tillkännagivande av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor. Värdegränsen för skattefrihet om 45 euro i 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import motsvaras från och med den 1 januari 2009 av 500 kronor. Värdegränsen för tullfrihet enligt artikel 26 i förordning (EG) nr 1186/2009 motsvaras från och med den 1 januari 2013 av 400 kronor. Värdegränsen för tullfrihet om 150 euro enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009 (försändelser av ringa värde) motsvaras från och med den 1 januari 2013 av 1 300 kronor.

1.3.7.3 Vad gäller om skattefrihet inte kan beviljas?

När skattefrihet inte kan beviljas ska beskattningsunderlaget fastställas på vanligt sätt, det vill säga frakt och försäkring ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.³⁸ Värdet av en vara kan inte delas upp. Detta innebär att hela varans värde ska ingå i beskattningsunderlaget, om inte skattefrihet kan medges för varan.

Exempel: Varans värde är 800 kronor och frakten 1 200 kronor. Varan är tullfri. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska vara 2 000 kronor och inte 1 500 kronor.

1.3.7.4 Skattefrihet kan aldrig medges för mer än 500 kronor

Som nämnts ovan³⁹ finns grundregeln för skattefrihet i 2 kap. 2 § lagen om frihet från skatt vid import. Grundregeln innebär att skattefrihet⁴⁰ medges om tullfrihet beviljas. Det finns vissa undantag från detta. Ett av dessa undantag är att skattefrihet för gåvoförsändelser regleras både i 2 kap. 2 § och i 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import.

Från och med den 1 januari 2013 är gränsen för tullfrihet 400 kronor när tullfrihet beviljas med stöd av artiklarna 25 och 26 (gåvoförsändelser) i förordning (EG) nr 1186/2009. Enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § lagen kan skattefrihet medges för samma belopp som det medgivits tullfrihet för, det vill säga 400 kronor.

Däremot kan skattefrihet medges för ett värde av 500 kronor om bestämmelserna i 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt tillämpas. Bestämmelserna är tillämpliga när tullfrihet beviljas med stöd av artikel 23 (försändelser av ringa värde) i förordning (EG) nr 1186/2009, det vill säga bestämmelserna kan tillämpas så länge försändelsens värde inte överstiger 1 300 kronor.

I nästa avsnitt behandlas att det är möjligt att få skattefrihet för en del av en försändelse. Detta gäller både när tullfrihet beviljas med stöd av artikel 23 (försändelser av ringa värde) och artiklarna 25 och 26 (gåvoförsändelser) i förordning (EG) nr 1186/2009.

1.3.7.5 Skattefrihet kan medges för en del av en försändelse

Som framgår av föregående avsnitt är gränsen för skattefrihet lägre om bestämmelserna om gåvoförsändelser tillämpas (400 kronor) än om bestämmelserna om försändelser av ringa värde tillämpas (500 kronor).

Skattefrihet för ett värde av högst 500 kronor kan medges om försändelsens värde är högst 1 300 kronor. Detta innebär att det är fördelaktigt att tillämpa bestämmelserna om försändelser av ringa värde, om det rör sig om en eller två mottagare (eller en eller två givare)

³⁸ För hantering av icke-kommersiella postförsändelser, med undantag för expresspostförsändelser - se Tullvärdehandledningen avsnitt 4.3.6.4 och artikel 165 i tillämpningskodex.

³⁹ Se avsnitt 1.3.5.

⁴⁰ Skattefrihet för gåvoförsändelser regleras av bestämmelserna i artikel 1 i direktiv 2006/79/EG om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär. Skattefrihet gäller inte för alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror.

och om det i försändelsen finns presenter som är värda mer än 400 kronor men inte mer än 500 kronor.

För att skattefrihet ska kunna medges för en del av en försändelse krävs att tull- och skattefrihet skulle ha medgivits om varan/varorna importerats separat. Det finns två olika situationer:

- Om försändelsen innehåller gåvor från en givare till flera mottagare, eller från flera givare till en mottagare, medges skattefrihet under förutsättning att gåvorna till varje mottagare eller gåvorna från varje givare inte överskrider värdegränsen (500 kronor eller 400 kronor).
- Om försändelsen till viss mottagare eller från viss givare överstiger värdegränsen (500 kronor eller 400 kronor) medges skattefrihet för vara/varor som ryms inom värdegränsen.

Skattefrihet när tullfrihet medges enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009

Enligt artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009 ska tullfrihet medges om försändelsens värde inte överstiger 1 300 kronor. Om villkoren för tullfrihet är uppfyllda ska, enligt bestämmelserna i 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import, skattefrihet medges om värdet inte överstiger 500 kronor.⁴¹ Skattefrihet kan beviljas för en del av en försändelse.

Exempel 1: En privatperson bosatt i tredjeland skickar en gåva bestående av två varor. De är avsedda för en mottagare. Gåvorna är värda 500 kronor respektive 800 kronor. *Tullfrihet kan erhållas för båda varorna, med stöd av artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009, medan skattefrihet endast kan erhållas för varan som är värd 500 kronor. Skattefrihet beviljas med stöd av 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import.*

Exempel 2: En privatperson bosatt i tredjeland skickar gåvor till två mottagare. Gåvorna är värda 500 kronor vardera. *Tullfrihet kan erhållas för båda varorna med stöd av artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009 och skattefrihet med stöd av 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import.*

Om villkoren för tullfrihet inte är uppfyllda kan inte skattefrihet beviljas, det vill säga överstiger försändelsens värde 1 300 kronor kan skattefrihet inte medges enligt 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import.

Exempel 3: En privatperson bosatt i tredjeland skickar gåvor till tre mottagare. Gåvorna är värda 500 kronor vardera, det vill säga sammanlagt 1 500 kronor. *Tullfrihet kan inte erhållas eftersom värdet överstiger 1 300 kronor. Skattefrihet kan inte erhållas trots att gåvorna är värda 500 kronor vardera. För att skattefrihet ska kunna beviljas med stöd av 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import krävs att försändelsens värde inte överstiger 1 300 kronor.*

Det kan också vara så att tullfrihet kan medges, men inte skattefrihet.

⁴¹ Se prop. 2008/09:54 *Nya bestämmelser om skatte- och tullfrihet för resande från tredje land m.m.* sid. 21 och 24. Genom ändringen från 22 euro till 150 euro (artikel 27 motsvarar nuvarande artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009) blev reglerna i artikel 23 (försändelser av ringa värde) mer förmånliga än reglerna i artikel 25 (gåvoförsändelser). Därför infördes en begränsning av skattefriheten, till 45 euro i 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import, när bestämmelserna i artikel 23 tillämpas..

Exempel 4: En privatperson bosatt i tredjeland skickar en gåva bestående av en vara värd 1 300 kronor till en mottagare. *Tullfrihet kan erhållas med stöd av artikel 23 i förordning (EG) nr 1186/2009. Eftersom gåvans värde överstiger 500 kronor kan skattefrihet inte medges med stöd av bestämmelserna i 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt vid import.*

Skattefrihet när tullfrihet medges enligt artikel 26 i förordning (EG) nr 1186/2009

När skattefrihet inte kan beviljas med stöd av 2 kap. 4 § 3 lagen om frihet från skatt kan det finnas möjlighet att skattefrihet i stället kan beviljas med stöd av 2 kap. 2 § lagen om frihet från skatt vid import. Detta förutsätter att villkoren för tullfrihet enligt artikel 26 i förordning (EG) nr 1186/2009 är uppfyllda.

Enligt artikel 26 i förordning (EG) nr 1186/2009 ska tullfrihet medges i vissa fall även om försändelsens värde överstiger 400 kronor. Detta gäller om det i försändelsen finns varor för vilka det skulle ha medgetts tullfrihet om de importerats separat. Skattefrihet för en del av en försändelse beviljas med stöd av 2 kap. 2 § lagen om frihet från skatt vid import. Detta innebär att skattefrihet endast kan beviljas för samma del som tullfrihet har beviljats för, det vill säga för ett värde av högst 400 kronor.

Exempel 5: En privatperson bosatt i tredje land skickar en gåva bestående av fyra varor. De är avsedda för var sin mottagare. Gåvorna är värda 400 kronor vardera. *Både tull- och skattefrihet kan erhållas eftersom gåvorna till respektive mottagare inte överstiger 400 kronor. Tullfrihet erhålls med stöd av artiklarna 25 och 26 i förordning (EG) nr 1186/2009 och skattefrihet med stöd av 2 kap. 2 § lagen om frihet från skatt vid import.*

1.3.8 Återimport i oförändrat skick

1.3.8.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt

Följande gäller vid import av varor som återimporteras i oförändrat skick enligt 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import:

- Frihet från skatt gäller även om varorna exporterats från annan medlemsstat än Sverige.
- Frihet från skatt gäller även om varorna ska transporteras till annat EU-land efter importen i Sverige.
- Frihet från skatt gäller om varorna återimporteras inom den tidsgräns som anges i bestämmelserna om returtullbefrielse.
- Frihet från skatt medges om varorna importerats av den som exporterat dem, det ska vara identitet mellan importör och exportör. Det avgörande är inte vem som är deklarant utan kravet på identitet avser ägandet.
- Frihet från skatt medges inte, med undantag från vad som tas upp i nästa punkt, om exporten har medfört en rätt till återbetalning av skatt eller om varorna inte har blivit belagda med skatt på grund av exporten.
- Frihet från skatt medges om köpet har återgått och varorna importerats av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till importen.

Exempel på situationer där 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt är tillämplig är

- när varor tillfälligt exporterats för en utställning eller

- när varor returneras för att ett köp återgår eller
- när varor återimporteras av en privatperson efter en vistelse i tredjeland.

1.3.8.2 Vad avses med begreppen förs in, förs ut och unionsvaror?⁴²

I 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import används begreppen *förs in* och *förts ut*. De har i detta avsnitt ersatts med tullbegreppen import/återimport och export. Det grundläggande kravet är alltså att varorna ska ha exporterats av den som återimporterar dem.

Med *unionsvaror* i 2 kap. 5 § lagen om frihet vid skatt vid import avses de varor som uppfyller villkoren för gemenskapsvaror i artikel 4.7 i tullkodex. Detta framgår genom hänvisningen till artiklarna 185-187 i tullkodex.

1.3.8.3 Skattefrihet gäller även om varorna exporterats från annat EU-land

Det finns inte något krav på att återimporten ska ske till samma land som varorna exporterades från.

Exempel: Varor köps i Storbritannien av en i Sverige bosatt person. Mervärdesskatt betalas vid inköpet i Storbritannien och personen har inte rätt att få mervärdesskatten återbetald.⁴³ Varorna exporterats från Storbritannien till USA varefter de importerats direkt till Sverige. Importören kan styrka att varorna har exporterats från Storbritannien. Mervärdesskatt ska inte betalas vid återimporten.

Det avgörande är att det kan visas att mervärdesskatt har erlagts och inte kan komma att återbetalas.

1.3.8.4 Skattefrihet gäller även om varorna ska transporteras till annat EU-land

Skattefrihet gäller även om varorna efter övergången till fri omsättning i Sverige ska transporteras till annat EU-land.

I vissa fall finns det möjlighet att i stället för bestämmelserna om skattefrihet vid återimport, använda sig av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML. Vad som då krävs behandlas i avsnitt 1.3.9.

1.3.8.5 Skattefrihet gäller enligt de tidsgränser som finns i tullagstiftningen och även för tullfria varor

Ett av villkoren för skattefrihet är att varorna åtnjuter tullbefrielse. Reglerna om tullbefrielse finns i artiklarna 185 – 187 i tullkodex. Enligt dessa regler kan returullfrihet beviljas för

⁴² I tullkodex och tillämpningskodex står det fortfarande gemenskapsvaror. I tullagen och i skattelagstiftning har det ändrats till unionsvaror.

⁴³ Tax free-försäljning är inte till för personer bosatta i EU.

unionsvaror⁴⁴ som efter export från EU:s tullområde återimporteras till detta område i samma skick som när de exporterades och övergår till fri omsättning inom en tid av tre år. Detta innebär att treårsfristen även gäller för skattefriheten.

Treårsfristen för returtullfrihet kan förlängas av Tullverket om det finns särskilda omständigheter. Det ska vara omständigheter som det inte går att råda över, exempelvis en juridisk tvist i tredjeland eller problem med hemtransporten.

Av 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import framgår att skattefriheten också ska gälla för varor som är tullfria enligt tulltaxan.

1.3.8.6 Ägandet avgör om samma person är såväl exportör som importör

Skattefrihet medges om varor återimporteras av den som exporterat dem. Detta innebär att det ska vara identitet mellan den som exporterat varorna från unionen och den som sedan återimporterar dem. I 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import uttrycks detta genom att det är ett villkor att varorna förs in till Sverige av den som fört ut dem.

Det är vanligen tillräckligt att varorna importeras av den som exporterat dem för att skattefrihet ska gälla. Har vid en försäljning skatt inte debiterats vid exporten eller har exporten medfört att det finns en rätt till återbetalning av skatt ska däremot skatt betalas vid återimporten (*se avsnitt 1.3.8.8*) utom om varorna tas tillbaka av säljaren (*se avsnitt 1.3.8.9*).

Exempel 1: Ett företag exporterar egna varor för en utställning i tredjeland och återimporterar sedan varorna. Mervärdesskatt ska inte betalas därför att det inte har skett någon omsättning (ägarbyte) i samband med exporten.

Exempel 2: Ägaren av en bil kör den till Norge och sedan tillbaka till Sverige. Det är identitet mellan exportör och återimportör. Detsamma gäller om ägaren lånar ut bilen till en kompis som använder den för en resa till Norge och tillbaka till Sverige. Mervärdesskatt ska inte betalas.

När någon utför en tjänst för någon annans räkning har ingen försäljning (ägarbyte) skett. Återimporten är i sådana fall undantagen från skatteplikt.

Exempel 3: En bil körs till Norge av en kompis för ägarens räkning och ägaren kör den sedan tillbaka till Sverige. Om man läser detta bokstavligen rör det sig om olika personer och olika deklareranter vid exporten och återimporten. Eftersom det inte skett något ägarbyte är det identitet mellan exportör och återimportör. Mervärdesskatt ska inte betalas vid återimporten.

1.3.8.7 Vem som är deklarat är inte alltid avgörande för om skattefrihet kan medges

Vanligen är ägare och deklarat samma person. Det kan ibland förekomma att någon annan än ägaren står som deklarat. Detta kan bero på att en deklarat ska vara etablerad i unionen eller på att det inte alltid finns ett krav på att det är ägaren som ska anges som deklarat.

⁴⁴ I tullkodex och tillämpningskodex står det fortfarande gemenskapsvaror. I tullagen och i skattelagstiftning har det ändrats till unionsvaror.

Det avgörande för skattefriheten är de sakliga förutsättningarna och inte vem som står som deklarerant. Det avgörande är om det skett ett ägarbyte.

Det kan alltså vara så att skattefrihet kan beviljas trots att deklarerant och ägande inte stämmer överens.

Det kan också vara så att skattefrihet inte kan beviljas trots att samma person står som deklarerant både vid exporten och vid återimporten.

Fakturor torde vara det viktigaste underlaget för att styrka att det är identitet mellan exportör och återimportör, men även andra handlingar och uppgifter kan ha betydelse för bedömningen om mervärdesskatt ska betalas eller inte betalas vid återimporten.

1.3.8.8 Skatt ska vanligen betalas om det finns rätt till återbetalning eller om skatt inte har debiterats

Även om det inte skett något ägarbyte ska skatt betalas vid återimporten när de exporterade varorna har sålts utan att skatt debiterades vid exporten eller exporten medförde en rätt till återbetalning. Men detta gäller inte om varorna tas tillbaka till säljaren (*se separat avsnitt nedan*).

De *återbetalningssituationer* som avses i 2 kap. 5 § tredje stycket första strecksatsen är framför allt situationer när turister köper varor inom EU för att sedan exportera dem till tredjeland. I dag kan turisten få återbetalning av mervärdesskatten antingen i samband med att han lämnar EU eller därefter. Skatt ska betalas vid återimporten.

De situationer som avses, i 2 kap. 5 § tredje stycket andra strecksatsen, där varor på grund av *exporten inte blivit belagd med skatt*, är bland annat de övriga exportsituationer som nämns i 5 kap. 3 a § ML. Skatt ska betalas vid återimporten.

1.3.8.9 Skatt ska inte betalas när varorna tas tillbaka av säljaren

Det talas i 2 kap. 5 § lagen fjärde stycket om att ”köp har gått åter”. Det som avses är de fall där varan sålts utan att mervärdesskatt debiterats eller att mervärdesskatt debiterats och återbetalts *och* varan sedan tas tillbaka av säljaren.

Exempel på situationer, enligt prop. 2007/08:25, där en vara återgår är

- när ett köp hävs eller
- när köparen säljer tillbaka varan till säljaren.

När en vara återgår ska mervärdesskatt inte debiteras vid återimporten. Däremot ska mervärdesskatt debiteras vid återimporten om köparen säljer varan till annan än säljaren.

Exempel: En bil har sålts till en i Norge bosatt privatperson. Den körs till Norge av säljaren. Säljaren har erlagt mervärdesskatt vid köpet i Sverige och exporten har inte medfört att han har rätt till återbetalning av skatten. Om norrmannen sedan säljer bilen till någon annan än den

ursprunglige säljaren ska mervärdesskatt betalas vid återimporten. Detta även om den ursprunglige säljaren skulle köra tillbaka den till Sverige och därigenom vara deklarat.

1.3.8.10 Vad menas med ”omedelbar anslutning till återimporten”?

Skatt ska enligt 2 kap. 5 § fjärde stycket lagen om frihet från skatt vid import inte betalas vid återimport om varorna återimporteras av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till återimporten.

Uttrycket ”i omedelbar anslutning till återinförseln” (dvs. återimporten) kan exempelvis innebära att

- en handling visar att varorna kommer att transporteras till säljaren eller
- att varorna har tagits in i säljarens lagerredovisning.

Om det inte vid anmälan till övergång till fri omsättning kan anses styrkt att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda kan säkerhet ställas och bestämmelserna om ofullständiga deklARATIONER tillämpas.

1.3.9 Leverans till ett annat EU-land

1.3.9.1 Sammanfattning av vad som behandlas i detta avsnitt

I 3 kap. 30 § andra stycket ML är kravet att varorna ”efter importen **omsätts** till ett annat EU-land enligt 30 a §” för att undantag från skatteplikt ska kunna medges. Även köparen i ett annat EU-land kan utnyttja undantaget från skatteplikt. Enligt prop. 2001/02:28, som behandlar utländska företagens mervärdesskatt i Sverige, ska överföring jämföras med omsättning.

Leverans till annat EU-land omfattar alltså både omsättning och överföring. En vara har omsatts när den har bytt ägare genom försäljning medan överföring är när en vara flyttas från ett EU-land till ett annat utan att byta ägare.

För att kunna tillämpa bestämmelserna om leverans till annat EU-land ska följande krav vara uppfyllda:

- Företaget som yrkar undantag från skatteplikt ska stå som deklarat i tulldeklarationen.
- Företaget (deklaranten) ska vara etablerat i EU eller i Norge. Anledningen till att ett norskt företag kan vara deklarat beror på att det före EU-inträdet fanns en praxis i Sverige att norska företag kunde stå som deklarerare. Med stöd av artikel 64.3 i tullkodex finns denna möjlighet kvar.
- Företaget (deklaranten) ska vara momsregistrerat i eget namn i Sverige. Deklarant som saknar eget momsregistreringsnummer i Sverige kan antingen betala momsen, om varorna anmäls till övergång till fri omsättning (förtullas), eller transitera varorna till det EU-land dit de ska levereras.

- Företaget (deklaranten) ska när Tullverket begär det kunna styrka att avsikten är att varorna ska levereras till ett annat EU-land. Om inte detta kan styrkas debiteras moms.

Exempel på styrkande dokument:

- Avtal om vidareförsäljning till en kund med leveransadress i ett annat EU-land.
- Avtal med ett transportföretag om transport av varorna till ett annat EU-land.
- Frakthandling som visas upp av chauffören.

1.3.9.2 Omsättning och överföring

1.3.9.2.1 Exempel på omsättning och överföring

Exempel 1 (omsättning): Den svenska säljaren är deklarant. Det svenska företaget har köpt varor från ett kinesiskt företag och har, före förtullningen, sålt varorna vidare till ett företag som är registrerat för moms i Finland. Efter förtullningen ska varorna transporteras till Finland.

Exempel 2 (omsättning): Den norske säljaren är deklarant. Det norska företaget, som är momsregistrerat i Sverige, har före förtullningen sålt varor till ett företag som är registrerat för moms i Finland. Efter förtullningen ska varorna transporteras till Finland.

Exempel 3 (överföring): Den finske köparen är deklarant. Det finska företaget har köpt varor från ett norskt företag. Det finska företaget är registrerat för moms i Finland och i Sverige. Efter förtullningen ska varorna transporteras till Finland. De ska användas i den egna verksamheten i Finland.

Exempel 4 (överföring): Den svenske köparen är deklarant. Det svenska företaget har köpt varor från ett kinesiskt företag. Det svenska företaget har ett lager i Finland och är registrerat, som utländskt företag, för moms i Finland. Efter förtullningen i Sverige transporteras varorna till lagret i Finland.

1.3.9.2.2 Exempel på vad som inte är omsättning eller överföring

Exempel: Ett österrikiskt företag ska reparera en vara för ett norskt företags räkning. Det norska företaget, som är momsregistrerat i Sverige, är deklarant. Varan ska efter förtullningen transporteras till Österrike. Reparation är inte en aktivitet som ska anses vara en sådan överföring som ska jämföras med omsättning.

1.3.9.3 Momsregistrering i det andra EU-landet

Som angetts ovan måste deklaranten vara momsregistrerad i Sverige för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § andra stycket ML ska vara tillämpligt.

Det finns oftast också ett krav på momsregistrering för mottagaren i det andra EU-landet. Orsaken är att undantaget från skatteplikt enbart gäller i Sverige. Skatteplikt finns i det andra EU-landet. Det rör sig om omvänd skattskyldighet.

Det finns några undantag från kravet på registrering i det andra EU-landet. Det finns inget krav på att personen ska vara registrerad till mervärdesskatt i det andra EU-landet i de fall som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 2-4 ML och 3 kap. 30 a § andra stycket ML

Det finns alltså inte ett krav på att den som varorna levereras till ska vara momsregistrerad i det andra EU-landet vid leverans av nya transportmedel. Vad som är nya transportmedel framgår av 1 kap. 13 a § ML.

1.3.9.4 Förfarandekoder i fält 37:1 och mottagare i fält 8 i tulldeklarationen

De förfarandekoder som ska anges i fält 37:1 börjar på 42 eller 63.

Vem ska anges som mottagare i fält 8?

Om deklaranten har sålt varorna innan förtullningen ska köparen anges som mottagare.

Om varorna fortfarande ägs av deklaranten ska denne också anges som mottagare.

Vad räknas som köp?

Med köp avses här detsamma som leverans i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Det innebär att som köps räknas t.ex. också avtal om kommission och uthyrning.

Exempel: Företag A importerar varor från tredjeland med förfarandekod 4200. Företaget är svenskt och momsregistrerat i Sverige. Det har sålt varorna till ett danskt företag B. Företag A är deklarant och företag B står som mottagare. Företag B:s EORI-nummer ska anges i fält 8 under "Nr".

Hur momsregistreringsnummer/VAT-nummer ska anges behandlas i nästa avsnitt.

1.3.9.5 Koder för momsregistrering och för bearbetning

Två nationella ersätts den 1 mars 2013 att ersättas av två EU-gemensamma koder och en nationell kod.

Koderna ska inte bara anges i tulldeklarationen vid direktförtullning utan också i den förenklade deklarationen utom vid lokalt klareringsförfarande när notering i företagets bokföring ersätter den förenklade deklarationen.

Vems momsregistreringsnummer ska anges i fält 44?

Om deklaranten har sålt varorna innan förtullningen gäller följande. Då ska deklaranten ange sitt momsregistreringsnummer i Sverige och köparens momsregistreringsnummer i det andra EU-landet.

Om deklaranten överför varorna till ett annat EU-land utan att ha sålt dem innan förtullningen gäller följande. Då ska deklaranten ange sitt momsregistreringsnummer i Sverige och sitt momsregistreringsnummer i det EU-land dit varan ska transporteras.

1.3.9.5.1 Koder i den elektroniska deklARATIONEN

När du yrkar på skattebefrielse för varor som efter importen ska levereras till ett annat EU-land ska du i

- *Särskilda upplysningar/Kod* — skriva SE200.
- *Bilagda handlingar/Kod* — skriva Y040 och i fältet bredvid skriver du deklarantens svenska momsregistreringsnummer. I fält *Bilagda handlingar/Kod* ska du också skriva Y041⁴⁵ och registreringsnumret för moms i det andra EU-landet.

Om avsikten är att varan ska bearbetas i Sverige efter övergången till fri omsättning, men innan den levereras till det andra EU-landet ska du dessutom i *Bilagda handlingar/Kod* — skriva 3MB1. I fältet bredvid skriver du vilket arbete som ska utföras i Sverige, när det beräknas vara klart, var det ska utföras och av vilket företag. Företagets fullständiga namn och adress, inklusive nationellt identitetsnummer ska också finnas med.

1.3.9.5.2 Koder i blankettdeklARATIONEN

När du yrkar på skattebefrielse för varor som efter importen ska levereras till ett annat EU-land ska du i fält 44 skriva följande:

- kod SE200
- kod Y040 och deklarantens registreringsnummer för moms i Sverige
- kod Y041⁴⁶ och registreringsnummer för moms i det andra EU-landet.

Om avsikten är att varan ska bearbetas i Sverige efter övergången till fri omsättning, men innan den levereras till det andra EU-landet ska du dessutom ange

- kod 3MB1 och lämna uppgift om vilket arbete som ska utföras i Sverige, när det beräknas vara klart, var det ska utföras och av vilket företag. Företagets fullständiga namn och adress, inklusive nationellt identitetsnummer ska också finnas med.

1.3.9.6 Varor som ska bearbetas i Sverige innan de ska levereras till ett annat EU-land

Även om det kan vara svårare att visa att en vara som ska bearbetas i Sverige ska levereras till ett annat EU-land är kraven i grunden desamma. Företaget (deklaranten) ska när Tullverket begär det, kunna styrka att avsikten är att varorna ska levereras till ett annat EU-land. Om detta inte kan styrkas debiteras mervärdesskatt.

Exempel: Avtal om vidareförsäljning till en kund med leveransadress i ett annat EU-land.

⁴⁵ I de fall det inte finns ett krav på registrering till mervärdesskatt i det andra EU-landet anges kod 3MEU – vilka situationer som avses behandlas i avsnitt 1.3.9.3.

⁴⁶ Se fotnot 45.

Vid bearbetning ska företaget, på Tullverkets begäran, dessutom kunna visa att det kommer att finnas identitet mellan den vara som övergår till fri omsättning och fri förbrukning och den vara som blir resultatet av bearbetningen. Möjlighet till undantag från skatteplikt finns om:

- företaget redan innan förtullningen vet **vilken** vara i importsändningen som efter bearbetning ska levereras till ett annat EU-land och
- det antingen är **samma** vara som i bearbetat skick ska levereras till ett annat EU-land eller att den importerade varan **ingår i en annan** vara som ska levereras till ett annat EU-land.

Vilken vara?

För att företaget ska veta vilken vara som efter bearbetning ska levereras till ett annat EU-land, är det inte tillräckligt att företaget vet att varan kommer från en viss importsändning. Företaget måste veta vilken vara ur importsändningen som ska användas vid bearbetningen.

Exempel 1: Företaget vet innan förtullningen vilken vara som ska levereras till ett annat EU-land. *Möjlighet till undantag från skatteplikt finns.*

Exempel 2: Företaget vet innan förtullningen endast att vissa av de importerade varorna ska levereras till ett annat EU-land. *Möjlighet till undantag från skatteplikt finns inte.*

Samma vara eller ingår i en annan vara?

Det måste vara möjligt att kunna visa att importvaran efter bearbetning är samma vara eller ingår i en annan vara.

Exempel 1: Ett brittiskt företag har köpt kartonger från ett svenskt företag, som köpt dem i Norge. Kartongerna transporteras på uppdrag av köparen till ett svenskt företag för tryckning innan de levereras till det brittiska företaget. Kartongen är efter tryckningen fortfarande en kartong. *Möjlighet till undantag från skatteplikt finns.*

Exempel 2: Ett lettiskt företag importerar en vara från Norge. Varan transporteras till ett svenskt företag där den monteras in i en annan vara innan den levereras till det lettiska företaget. *Om det kan visas att den importerade varan ska ingå i den färdiga varan finns möjlighet till undantag från skatteplikt.*

Så här kan det styrkas att den importerade varan efter bearbetning ska levereras till ett annat EU-land

Det måste kunna styrkas att varan efter bearbetningen kommer att levereras till ett annat EU-land.

Exempel 1: Om det rör sig om ett fall där en viss vara i importsändningen ska bearbetas innan den transporteras till det andra EU-landet, kan detta styrkas genom en handling som innehåller en så specifik varubeskrivning att importvaran kan identifieras.

Exempel 2: Om det rör sig om ett fall där en importvara ska monteras i en annan vara, kan detta exempelvis styrkas genom att företaget visar vad som avtalats och lägger fram en teknisk beskrivning av produkten där importvaran kan identifieras.

1.3.10 Omsättning av varor i tillfälligt lager och i tullager

1.3.10.1 Vad innebär omsättning av varor?

Omsättning (försäljning) innebär att rätten att som ägare förfoga över en vara övergår från en person till en annan under tiden varorna är placerade i tillfälligt lager eller tullager.

Omsättningen (försäljningen) behöver inte inträffa när risken övergår från säljare till köpare i enlighet med leveransvillkoren. Det rör sig om en omsättning (försäljning) redan när avtal sluts mellan säljare och köpare. Detta innebär exempelvis att vid leveransvillkoret fritt DDP (fritt förtullat) kan omsättningen (försäljningen) ha skett redan innan varorna kommit fram till unionens tullområde.⁴⁷

Det rör sig om omsättning (försäljning) när varor som tagits in i konsignation säljs från konsignationslager, som också utgör tullager.

Det rör sig om en omsättning (försäljning) även om varorna finns kvar inom det utrymme som utgör tullager. Att varor blir kvar inom detta utrymme förutsätter att villkoren i artikel 106.1.a i tullkodex och i artikel 534 i tillämpningskodex är uppfyllda. Det avgörande är att de varor som har övergått till fri omsättning kan särskiljas från de varor som inte har gjort det. Detta kan exempelvis ske genom märkning och bokföring, som tydligt anger vilken kategori varorna tillhör.

1.3.10.2 Detta gäller om omsättning av varor har skett

När en vara, som inte omsatts (sålts) under lagringstiden, anmäls till övergång till fri omsättning tas tull och mervärdesskatt ut av Tullverket.⁴⁸ Har varan däremot omsatts (sålts) under lagringstiden ska mervärdesskatten i stället redovisas till Skatteverket (18 a § MF).

För att Tullverket ska veta att omsättning (försäljning) har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut mervärdesskatt måste detta anges i tulldeklarationen tillsammans med säljarens och köparens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt. Uppgifterna lämnas i fält 44 i tulldeklarationen. I det fall flera omsättningar (försäljningar) skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen (försäljningen). Uppgifter kan också lämnas till Tullverket innan varan anmäls till övergång till fri omsättning (18 b § MF).

1.3.11 Placering i skatteupplag

1.3.11.1 Vilka varor som omfattas av undantaget från skatteplikt anges i 9 c kap. 9 § ML

Vissa varor är undantagna från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML, om de är avsedda att placeras i ett sådant skatteupplag som anges i 9 c kap. 3 § ML. De varor som är undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt är de som räknas upp i 9 c kap. 9 § ML. När

⁴⁷ I tullkodex och tillämpningskodex står det fortfarande gemenskapsvaror. I tullagen har det ändrats till EU:s tullområde och i skattelagstiftningen till unionens tullområde.

⁴⁸ I vilka fall kostnaderna för tjänster utförda i tillfälligt lager eller i tullager ska beskattas i tulldeklarationen behandlas i avsnitt 1.1.2.

dessa varor tas ut från skatteupplag är Skatteverket beskattningsmyndighet enligt 9 c kap. 4 § ML.

1.3.11.2 Vilka varor i 9 c kap. 9 § ML som också är skattepliktiga enligt LSE och LAS

Bland de varor som räknas upp i 9 c kap. 9 § ML finns även punktskattepliktiga varor. De finns i:

- punkt 17 (kemikalier i bulk, kapitel 28 och 29, såsom biometanol och biodimetyleter),
- punkt 18 (mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor, KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
- punkt 22 (vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade, KN-nr 1507 till 1515),
- punkt 24 (etylalkohol, E85 och ED95, KN-nr 2207 eller 3824 90 97⁴⁹),
- punkt 25 (fettsyrametylestrar, såsom FAME, KN-nr 3826⁵⁰),
- punkt 26 (råtallolja, KN-nr 3803 00 10), och
- punkt 27 (tillsatser till motorbränsle, KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

1.3.11.3 Villkoren för undantag från skatteplikt

Undantaget från skatteplikt enligt 9 c kap 1 § första stycket 1 ML är tillämpligt:

- för de varor i 9 c kap. 9 § ML för vilka det finns ett tillstånd som upplagshavare enligt 4 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE),⁵¹
- för etylalkohol om det finns ett tillstånd som upplagshavare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och
- för övriga varor i 9 c kap. 9 § ML om det finns ett tillstånd enligt 9 c kap. 7 § ML. Tillståndet söker du hos Skatteverket.⁵²

⁴⁹ KN-nr 3823 90 99 anges i punkterna 24 och 25 i 9 c kap. 9 § ML. De i punkt 24 i förteckningen nämnda E85 och ED95 klassificeras enligt nu gällande tulltaxa till KN-nr 3824 90 97. De i punkt 25 i förteckningen nämnda fettsyrametylestrarna klassificeras enligt nu gällande tulltaxa till HS-nr 3826. Därtill kommer att hänvisningen till 3823 90 99 är felaktig. Avsikten var att hänvisa till KN-nr 3824 90 99, det vill säga till det KN-nr som anges i artikel 2.1.h) i direktiv 2003/96/EG (energiskattedirektivet).

⁵⁰ Se fotnot 49.

⁵¹ Även om det finns ett tillstånd som upplagshavare enligt 4 kap. 3 § LSE för varor till HS-undernummer 2707 10, 2707 20, 2707 30 och 2707 50 ska mervärdesskatt betalas till Tullverket. Orsaken är att varor enligt dessa HS-undernummer inte finns med i förteckningen i 9 c kap. 9 § ML.

⁵² Det krävs exempelvis ett tillstånd för naturgas enligt 9 c kap. 7 § ML för naturgas, även om det finns ett tillstånd som lagerhållare för naturgas enligt 4 kap. 15 § LSE.

För att undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt ska kunna medges krävs, enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML att varorna är avsedda att placeras i skatteupplag.⁵³

1.3.11.4 Ytterligare undantag från skatteplikt för mervärdesskatt

Undantag från skatteplikt för mervärdesskatt finns också i 2 kap. 4 § 2 lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. Enligt denna bestämmelse gäller undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt för alkohol- och tobaksvaror som levereras för försäljning i exportbutik, som är godkända skatteupplag enligt punktskattebestämmelserna. Exportbutiker finns enbart på flygplatser och Skatteverket är kontrollmyndighet för dessa butiker.

1.3.11.5 Vilka uppgifter som ska anges i tulldeklarationen

Att varorna är avsedda att placeras i ett skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML eller enligt 2 kap. 4 § 2 lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import ska anges i tulldeklarationen genom en förfarandekod som börjar med 07 eller 45. Om ingen skatt ska betalas till Tullverket börjar koden med 07. Om antingen punktskatt eller mervärdesskatt ska betalas till Tullverket börjar koden med 45.

Det krävs inte att varorna förflyttas ut ur tullager för att de ska anses vara placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML. Att varor blir kvar inom detta utrymme förutsätter att villkoren i artikel 106.1.a i tullkodex och i artikel 534 i tillämpningskodex är uppfyllda. Det avgörande är att varor som är oförtullade kan särskiljas från varor som har övergått till fri omsättning. Detta kan ske genom märkning och bokföring, som tydligt anger vilken kategori varorna tillhör.

I fält 44 i tulldeklarationen yrkas undantag från skatteplikt genom hänvisning till 9 c kap. 1 § 1 st. 1 ML eller 2 kap. 4 § 2 lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import samt hänvisas till tillståndet hos Skatteverket. I de fall det krävs ett tillstånd enligt 9 c kap. 7 § ML ska det också hänvisas till detta tillstånd i fält 44.

1.4. Gränsdragningen mellan varor och tjänster - skräddarsydda användarprogram

Om en programvara utgör en vara eller en tjänst har betydelse för om Tullverket eller Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet. Tullverket är beskattningsmyndighet enbart för varor.

När det gäller ADB-program skiljer man på standardprogram och skräddarsydda program.

Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa kan använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person- och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tullverket är

⁵³ Vilka krav som ställs för att undantaget från skatteplikt för punktskatt i LSE och LAS ska vara uppfyllt – se avsnitten 1.5.1. och 1.5.2 i *Punktskatt vid import*.

beskattningsmyndighet om standardprogram importeras på ett materiellt medium som disketter eller CD-skivor. Skatteverket är beskattningsmyndighet om programmet tillhandahålls online.

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Sådana program är Skatteverket alltid beskattningsmyndighet för.⁵⁴ Detta gäller alltså även om programmet importeras på ett materiellt medium som disketter eller CD-skivor.

⁵⁴ Tullverket ska debitera eventuell tull.



Tullverket

Box 12854, 112 98 Stockholm

Telefon: 0771-520 520

tullverket.se