

Målnummer:	2666-08	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2011-05-30		
Rubrik:	Fråga om förvärvsbeskattning av en segelbåt som inköpts ny i ett annat EU-land och som sedan använts en viss tid innan den seglats till Sverige. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	1 kap. 13 a § och 2 a kap. 2 § och 3 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	• RÅ 2005 ref. 70 • EU-domstolens dom i mål nr C-84/09		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav A, som var bosatt i Sverige, att han avsåg att i samband med en vistelse i Storbritannien förvärva en ny, drygt 9 meter lång segelbåt från ett brittiskt bolag. A önskade få besked om han skulle erlägga svensk mervärdesskatt till följd av förvärvet av båten i Storbritannien. A ställde följande frågor till nämnden.

Fråga 1 - Föreligger ett gemenskapsinternt förvärv när A förvärvar en ny båt i Storbritannien, om båten tas i bruk och används av honom i Storbritannien samt förs över till Sverige mer än tre månader efter det att den första gången togs i bruk och efter det att den färdats mer än 100 timmar?

Fråga 2 - Förändras svaret på fråga 1 om A, innan båten förs över till Sverige, i stället seglar båten mellan andra EG-länder än Sverige i mellan tre till fem månader och därvid färdas i mer än 100 timmar?

Skatterättsnämnden (2008-03-20, Svanberg, ordförande, Ohlson, Odéen, Peterson) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - A:s förvärv av den aktuella båten utgör ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel för vilket han ska betala mervärdesskatt i Sverige. - Motivering - Frågorna 1 och 2 - A, som är bosatt i Sverige, avser att i samband med en vistelse i Storbritannien förvärva en ny båt (drygt 9 meter lång) från ett brittiskt bolag. Båten kommer direkt efter förvärvet att användas för fritidsändamål i Storbritannien under en period som kommer att överstiga tre men inte fem månader. Alternativt kommer båten att seglas ut ur Storbritannien och för fritidsändamål seglas till andra EG-länder än Sverige i tre till fem månader. Först därefter kommer A att segla båten till Sverige. I båda alternativen förutsätts att båten färdats mer än 100 timmar när den förs in i Sverige. - Frågan i ärendet är om A:s förvärv av den aktuella båten ska betraktas som ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel för vilket han ska betala mervärdesskatt i Sverige och närmare, vilken betydelse det har för bedömningen att A inte seglar båten till Sverige direkt efter förvärvet utan först efter viss tid. - Skatteverket anser att A gör ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel här i landet. - Av 1 kap. 1 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att mervärdesskatt ska betalas vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom. Den som förvärvar varan är skattskyldig för det gemenskapsinterna förvärvet (1 kap. 2 § första stycket 5 ML). - Med gemenskapsinternt förvärv förstås enligt 2 a kap. 2 § 1 ML att någon under de förutsättningar som anges i bl.a. 3 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land. Enligt kapitlets 3 § första stycket 1 (i dess lydelse enligt SFS 2007:1376) ska

en vara anses förvärvat enligt 2 § 1 om förvärvet avser ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a §. Något krav på att säljaren resp. köparen ska ha status av näringsidkare uppställs inte. Ett gemenskapsinternt förvärv föreligger även om såväl säljare som köpare är privatpersoner (prop. 2007/08:25 s 137). - För att ett fartyg ska anses som ett nytt transportmedel krävs att dess längd överstiger 7,5 meter (med vissa här inte aktuella undantag) och att det omsätts inom tre månader efter det att det första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar (1 kap. 13 a § 2 ML). - Reglerna i ML om gemenskapsinterna förvärv bygger på bestämmelser i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet. Regleringen är ett uttryck för den s.k. destinationsprincipen som gäller under övergångsperioden för gemenskapsinterna transaktioner (punkt 10 i ingressen till mervärdesskattedirektivet). Principen innebär att skatten tas ut i och tillfaller destinationslandet, dvs. normalt det land där en vara eller tjänst konsumeras. - Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses enligt direktivet förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick (artikel 20 första stycket). - Ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel är föremål för mervärdesskatt även när förvärvet görs av en icke beskattningsbar person (artikel 2 1.b ii). Möjligheten att beskatta privatpersoner för gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel har tillkommit för att undvika konkurrenssnedvridningar mellan medlemsstaterna beroende bl.a. på olikheter i skattesatser (punkt 11 i ingressen till mervärdesskattedirektivet). - Ett fartyg som är längre än 7,5 meter (med vissa undantag) anses som ett nytt transportmedel om leveransen utförs inom tre månader efter det att fartyget först togs i bruk eller om det har seglat högst 100 timmar (artikel 2 2.a ii och 2.b ii). - För att dubbelbeskattning inte ska uppkomma i de fall beskattning ska ske i destinationslandet av ett gemenskapsinternt förvärv är omsättningen av varan skattefri i det land från vilket den transporteras. Detta regleras i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML. Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EG-land. I fråga om nya transportmedel är bestämmelsen tillämplig även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 30 a § andra stycket). En bestämmelse om skattefrihet för leverans av nya transportmedel som transporteras till en förvärvare i ett annat EG-land återfinns i direktivet i artikel 138.2 a. - Enligt artikel 40 i direktivet ska platsen för ett gemenskapsinternt förvärv anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. Någon bestämmelse som direkt motsvarar artikel 40 finns inte i ML. I prop. 2007/08:25 s 139 f. anförs att även om ML inte innehåller någon sådan uttrycklig bestämmelse, är det mot bakgrund av kravet på EG-konform tolkning med nödvändighet så att med uttrycket "transporteras till" i 2 kap. 2 § 1 ML ska förstås att transporten ska vara avslutad i Sverige för att beskattning ska kunna ske här. Huruvida en viss transport ska anses avslutad här eller inte är något som måste avgöras i varje enskilt fall. Frågan om hur man ska fastställa rätt beskattningsland vid gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel har enligt a. prop. diskuterats inom EU men någon gemensam riktlinje har ännu inte överenskommit. - Av tillämpningsföreskrifterna till direktivet framgår att den medlemsstat dit en försändelse eller transport anländer och där ett gemenskapsinternt förvärv av varor äger rum ska utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats. Rättelser av eventuell påförd skatt i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats ska behandlas av den staten i enlighet med dess regler (artikel 21 i rådets förordning nr 1777/2005 jfrd med artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet). - Skattskyldigheten vid gemenskapsinterna förvärv inträder vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt ska anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder vid motsvarande omsättning inom landet, dvs. vid leveransen av varan (1 kap. 4 a § ML). Enligt motsvarande

bestämmelse i direktivet ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum, dvs. vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum (artikel 68). - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - En första förutsättning för att A i sin egenskap av privatperson ska kunna bli skattskyldig för förvärvet av den aktuella båten är att den kan anses som ett nytt transportmedel. Utöver en längd om mer än 7,5 meter, krävs således att båten omsätts inom tre månader efter det att den första gången tagits i bruk eller före omsättningen färdats högst 100 timmar. Avgörande är alltså hur båten har använts före omsättningen - eller enligt direktivets motsvarande begrepp - leveransen av den. Med leverans av varor avses enligt direktivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14.1). Begreppet innefattar enligt EG-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Begreppet är gemenskapsrättsligt och ska tolkas EG-konformt (jfr EG-domstolen i mål C-320/88 angående Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV punkterna 7-9). - I ärendet föreligger en offert från den brittiske säljaren till A och ett icke undertecknat standardavtal angående villkoren för köpet. Något köp uppges ännu inte ha kommit till stånd. Nämnden finner dock ingenting i handlingarna som motsäger att A i och med att båten levereras till honom i Storbritannien får befogenhet att faktiskt förfoga över den som ägare. Båten ska därmed anses omsatt vid den tidpunkten. Nämnden utgår vidare från att båten vid tidpunkten för omsättningen inte har använts mer än tre månader från det att den första gången togs i bruk eller före den tidpunkten seglats mer än 100 timmar. Båten uppfyller kriteriet i fråga om viss längd. Den ska därmed anses som ett nytt transportmedel. Det förhållandet att båten efter omsättningen brukas mer än tre månader eller seglats mer än 100 timmar när den ankommer till Sverige saknar enligt nämndens mening betydelse för denna bedömning. Nästa fråga som ska besvaras är om A gör ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. Ett gemenskapsinternt förvärv förutsätter att A förvärvar båten med rätt att såsom ägare förfoga över den och att den transporteras av A eller någon annan från Storbritannien till ett annat medlemsland (jfr artikel 20 första stycket). Som anförts ovan förutsätter nämnden att A får förfoganderätt över båten såsom ägare i och med omsättningen (leveransen) av den i Storbritannien. En leverans inom gemenskapen av en vara eller ett förvärv inom gemenskapen av densamma utgör i realiteten en och samma ekonomiska transaktion (se EG-domstolen i mål C-409/04 angående Teleos plc m.fl. punkt 23). När det därefter gäller den transport som förutsätts för ett gemenskapsinternt förvärv, finns i direktivet eller i ML inget närmare angivet. Frågan har dock behandlats av Regeringsrätten. I ett mål rörande gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel ansåg Regeringsrätten att transporten bör ske eller i vart fall påbörjas i samband med förvärvet eller säljarens leverans av transportmedlet (RÅ 2001 ref. 41). Av rättsfallet kan vidare utläsas att förvärvarens avsikter ska tillmätas betydelse. Av ansökan framgår att A redan vid omsättningen (leveransen) av båten i Storbritannien avser att föra ut den därifrån. Så är fallet enligt båda de alternativ som anges i ansökan. A ska själv transportera båten och enligt förutsättningarna i ärendet ta den i anspråk i anslutning till omsättningen. Enligt nämndens mening får transporten därmed anses påbörjad i samband med förvärvet eller säljarens leverans av båten. Platsen för det gemenskapsinterna förvärvet är den plats där båten befinner sig vid den tidpunkt då transporten avslutas (artikel 40). A avser att slutligt föra båten till Sverige. Transporten ska därför anses avslutad här. A:s förfoganden över båten för vissa rekreatiönsändamål under transporten från Storbritannien till slutdestinationen i Sverige får enligt nämndens mening endast ses som led i denna transport. A gör därmed ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel för vilket han ska betala mervärdesskatt i Sverige. Skattskyldigheten inträder vid den tidpunkt då båten levereras till A i Storbritannien. - Denna tolkning av reglerna om gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel får anses stå i överensstämmelse med deras syfte, dvs. att tillförsäkra konsumtionslandet beskattningsrätten och att förhindra

konkurrenssnedvridningar med anledning av olika skattesatser i medlemsländerna.

Ledamöterna Rabe och Wingren var skiljaktiga och anförde följande. Såvitt gäller omsättning av varor inom Sverige gäller som huvudregel enligt 1 kap. 3 § första stycket första meningen ML att skyldigheten att betala skatt inträder när varan levererats. Med leverans av en vara förstås enligt andra stycket bl.a. - såvitt aktualiseras i förevarande ärende - att varan avlämnas. - Vid gemenskapsinterna förvärv inträder enligt 1 kap. 4 a § skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt ska anses vara densamma som den då skattskyldigheten inträder enligt 3 § första stycket första meningen vid motsvarande omsättning inom landet, dvs. när varan levereras och alltså avlämnas. - Med gemenskapsinternt förvärv förstås enligt 2 a kap. 2 § 1 att någon under de förutsättningar som anges i bl.a. 3 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någons räkning till Sverige från ett annat EG-land. Enligt 3 § 1 ska en vara anses förvärvad enligt nyssnämnda bestämmelse, om förvärvet avser ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a §. Med nya transportmedel förstås bl.a. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, med vissa ej aktuella undantag, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar. - Reglerna om gemenskapsinterna förvärv infördes i sjätte mervärdesskattedirektivet genom särskilda övergångsbestämmelser i direktiv 91/680 med anledning av att tullarna mellan medlemsstaterna avskaffades fr.o.m. år 1993. Bestämmelserna var avsedda att upprätthålla den fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsländerna som tidigare gällt vid export och import, dvs. den från skatteplikt undantagna exporten till ett medlemsland ersattes av undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser och den skattepliktiga importen ersattes av skatteplikt på gemenskapsinterna förvärv. Bestämmelserna grundades på den redan sedan tidigare gällande principen att beskattning ska ske i det land där en vara konsumeras. - För att ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses föreligga måste två kriterier vara uppfyllda enligt mervärdesskattedirektivet. Det ena är att ett förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över varan skett. Detta innebär typiskt sett att man kan göra vad man vill med egendomen, särskilt att utöva rådighet över den och avyttra den. Det andra kriteriet är att varan försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren i en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten påbörjades. Enligt EG-domstolens praxis ska varan fysiskt ha passerat gränsen för att detta kriterium för ett gemenskapsinternt förvärv ska vara uppfyllt. Det innebär vidare att förvärvaren själv kan agera avsändare eller transportör av varan till den andra medlemsstaten. - Om ovan nämnda kriterier är uppfyllda och ett gemenskapsinternt förvärv därmed föreligger, äger förvärvet enligt direktivet och dess övergångsbestämmelser rum i den medlemsstat dit försändelsen eller transporten av varan anländer. Beskattningsrätten ska därvid utövas av den staten oavsett vilken mervärdesskattebehandling som skett i ursprungsstaten. - Föreligger ett gemenskapsinternt förvärv enligt det ovan sagda ska den beskattningsgrundande händelsen inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum. Det gemenskapsinterna förvärvet av varor i sin tur ska anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum. - Vi gör följande bedömning. - Reglerna om gemenskapsinterna förvärv och gemenskapsinterna leveranser avser transaktioner där varor mot ersättning levereras från en medlemsstats territorium till en förvärvare på en annan medlemsstats territorium. Vid en tolkning måste beaktas att reglerna ersatt tidigare regler om mervärdebeskattningen vid export och import mellan medlemsstaterna. - Det gemenskapsinterna förvärvet motsvarar en importsituation. Vid import inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då tullbetalningsskyldighet uppkommer, dvs. i princip vid införseln till Sverige. Det saknas skäl att inte tillämpa samma underliggande princip vid gemenskapsinterna förvärv och att således i princip omständigheterna vid införseltidpunkten blir avgörande för bedömningen av om ett skattepliktigt

förvärv uppkommit. - Det sagda motsägs inte av de ovan nämnda reglerna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt ML och direktivet. Enligt dessa regler inträder, som framgått ovan, skattskyldigheten vid omsättning inom landet vid den tidpunkt då varan avlämnas och samma tidpunkt, dvs. vid avlämnandet, gäller också gemenskapsinterna förvärv. Detta får enligt vår mening anses innebära att fråga är om ett avlämnande i Sverige oavsett om det är fråga om en omsättning inom landet eller en transaktion över gränser. Vidare får reglerna anses vara så att förstå att ett avlämnande och således en leverans sker först när transporten av varan avslutas. - Som ovan nämnts är ett av kriterierna för att ett gemenskapsinternt förvärv ska anses uppkomma att förvärvet avser rätten att som ägare förfoga över varan bl.a. genom att kunna avyttra den. Har säljare och köpare genom avtalet avsett att varan ska transporteras ut ur landet, vilket kräver en relativt omfattande och tillförlitlig dokumentation om att så sker, och säljaren därvid behandlar försäljningen som en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans, får köparen inte avyttra varan innan transporten genomförts. Gör han det begår han en skatteundandragande oegentlighet och förutsättningarna för att undanta leveransen från skatteplikt uppfylls inte. Också detta får anses tala för att ett gemenskapsinternt förvärv föreligger först när det vid införseln kan konstateras att förutsättningarna för ett sådant förvärv är uppfyllda. Enligt förutsättningarna i förevarande ärende ska mervärdesskatt vid förvärvet erläggas enligt lagstiftningen i Storbritannien och transaktionen kommer således inte av säljaren att behandlas som en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans. Fartyget kommer att föras in i Sverige och har, även om ett avlämnande i Sverige då ska anses ske, brukats mer än tre månader och seglats mer än 100 timmar på andra medlemsstaters territorier och eventuellt utanför gemenskapen. Fartyget ska därför inte anses som ett nytt utan som ett brukat transportmedel (jfr artikel 2.2 b i mervärdesskattedirektivet) och därmed föreligger inte ett gemenskapsinternt förvärv. Det nu anförda får också anses stå i överensstämmelse med syftet med bestämmelserna eftersom nyvärdet av fartyget efter tre månader och 100 timmars seglats på sätt angetts i ärendet får anses ha konsumerats utanför Sverige. - Vi anser att förhandsbesked hade bort lämnas i enlighet med det anförda.

A överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att det inte förelåg något gemenskapsinternt förvärv för vilket han skulle betala mervärdesskatt i Sverige.

Skatteverket ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-05-30, Billum, Sandström, Hamberg, Brickman, Stenman) yttrade: Skälen för avgörandet.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 23 februari 2009 att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Högsta förvaltningsdomstolen ställde följande frågor.

- 1) Ska artiklarna 138 och 20 i rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så att transporten ut ur ursprungsstatens territorium måste påbörjas inom någon viss tidsfrist för att omsättningen ska undantas från skatteplikt och ett gemenskapsinternt förvärv föreligga?
- 2) Ska, på motsvarande sätt, de nämnda artiklarna tolkas så att transporten måste avslutas i destinationslandet inom någon viss tidsfrist för att omsättningen ska undantas från skatteplikt och ett gemenskapsinternt förvärv föreligga?
- 3) Påverkas svaren på frågorna 1 och 2 av om det som förvärvas är ett nytt transportmedel och förvärvaren är en enskild person som avser att slutligen använda transportmedlet i en viss medlemsstat?

4) Vid vilken tidpunkt ska, vid ett gemenskapsinternt förvärv, bedömningen göras av om ett transportmedel är nytt enligt artikel 2.2 b i rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt?

EU-domstolen meddelade dom i målet den 18 november 2010 (mål C-84/09) och beslutade därvid följande.

1) Artiklarna 20 första stycket och 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att kvalificeringen av en transaktion som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv inte kan bero på om någon viss tidsfrist har iakttagits, inom vilken transporten av den aktuella varan från leveransmedlemsstaten till destinationsmedlemsstaten måste påbörjas eller avslutas. I det särskilda fall som gäller förvärv av ett nytt transportmedel i den mening som avses i artikel 2.1 b ii i direktivet, ska frågan huruvida transaktionen är av gemenskapsintern karaktär avgöras genom en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas av objektiva omständigheter som gör det möjligt att identifiera den medlemsstat i vilken den slutliga användningen av den aktuella varan planeras äga rum.

2) Bedömningen av om ett transportmedel som är föremål för ett gemenskapsinternt förvärv är nytt, i den mening som avses i artikel 2.2 b i direktiv 2006/112, ska avse den tidpunkt då säljaren levererar den aktuella varan till förvärvaren.

EU-domstolen anförde i domen bl.a. följande.

Bestämmelserna om beskattning av gemenskapsinterna förvärv avser att göra det möjligt att flytta skatteintäkterna till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (punkt 22). Kvalificeringen av en transaktion som gemenskapsintern leverans eller gemenskapsinternt förvärv kan inte vara avhängig av att en exakt tidsfrist iakttas, inom vilken transporten av den levererade eller förvärvade varan måste inledas eller avslutas. För att en sådan kvalificering ska kunna göras och platsen för förvärvet bestämmas måste det emellertid fastställas ett tidsmässigt och materiellt samband mellan leveransen av den aktuella varan och transporten av densamma, liksom att det finns en kontinuitet i transaktionens förlopp (punkt 33). Kvalificeringen som gemenskapsintern leverans eller gemenskapsinternt förvärv måste ske på objektiva grunder, såsom att de berörda varorna har förflyttats fysiskt mellan medlemsstaterna (punkt 41). För att kunna kvalificera en transaktion som ett gemenskapsinternt förvärv är det under dessa förhållanden nödvändigt att göra en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter som är relevanta för att bestämma huruvida den förvärvade varan verkligen har lämnat leveransmedlemsstaten och, om så är fallet, i vilken medlemsstat slutkonsumtionen sker (punkt 44). Bland de omständigheter som härvid kan ha betydelse återfinns, utöver det tidsmässiga förloppet av den aktuella varutransporten, bland annat platsen för registreringen och för den normala användningen av varan, förvärvarens bostadsort samt förekomsten eller avsaknaden av band mellan förvärvaren och leveransmedlemsstaten eller med någon annan medlemsstat (punkt 45).

I det särskilda fall som gäller förvärv av en segelbåt kan även flaggmedlemsstaten visa sig vara relevant, liksom den plats där segelbåten normalt kommer att förtöjas eller förankras och dess uppläggningsplats för vinterförvaring (punkt 46). Vidare ska det i det särskilda fall som gäller förvärv av ett nytt transportmedel i så stor utsträckning som möjligt beaktas vilka avsikter förvärvaren hade vid förvärvsögonblicket, förutsatt att dessa kan styrkas av objektiva omständigheter (punkt 47). Det kan emellertid inte, med avseende på ett gemenskapsinternt förvärv, krävas att transporten av ett transportmedel sker omedelbart efter leveransen, att den är oavbruten och att den aktuella varan inte används på något sätt, vare sig före eller under nämnda

transport (punkt 48). Det viktiga är att fastställa i vilken medlemsstat den slutliga och varaktiga användningen av det aktuella transportmedlet ska äga rum (punkt 50).

Parternas inställning

A anför med anledning av förhandsavgörandet bl.a. följande. Möjlighet saknas att registrera en båt som den aktuella i Storbritannien om inte ägaren är bosatt i landet under minst 185 dagar under det aktuella året. Registrering i Sverige är inte obligatorisk. Registreringsstaten saknar därför betydelse för bedömningen. Att han är bosatt i Sverige och att segelbåten kommer att ha sin hemmahamn i Sverige och vinterförvaras här innebär inte att den slutliga och varaktiga konsumtionen kommer att ske i Sverige. I allt väsentligt kommer båten att användas för segling utanför Sverige, huvudsakligen i Medelhavet men även i norra Europa. Transporten till Sverige påbörjas först efter att båten seglats mellan olika hamnar på de brittiska öarna under tre till fem månader. Det saknas därför ett tidsmässigt och materiellt samband mellan förvärvet och transporten till Sverige. Om Skatteverkets uppfattning är riktig föreligger det en uppenbar risk för att en förvärvare blir beskattad i två medlemsstater, bl.a. därför att olika tidsfrister för omprövning tillämpas.

Skatteverket anför bl.a. följande. A är bosatt i Sverige och det har inte framkommit att han har någon anknytning till Storbritannien eller till något annat EU-land som skulle kunna ha betydelse för bedömningen. Båten kommer att ha sin hemmahamn i Sverige och även vinterförvaras här. Det finns därför ett sådant tidsmässigt och materiellt samband mellan leveransen av båten och transporten till Sverige samt en sådan kontinuitet i transaktionen som innebär att det är fråga om ett gemenskapsinternt förvärv här. Om, som A hävdar, båten huvudsakligen kommer att seglas i Medelhavet m.m. saknar detta betydelse för bedömningen av var det gemenskapsinterna förvärvet ska anses äga rum. Avgörande är i stället var båten befinner sig när transporten till köparen avslutas.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Enligt de förutsättningar som angetts av A ska båten efter leveransen användas för fritidsändamål i Storbritannien eller i andra EU-länder än Sverige under tre till fem månader för att därefter seglas till Sverige. Båten kommer sedan att ha sin hemmahamn i Sverige och även vinterförvaras här. Han är bosatt i Sverige. Det har inte angetts att han själv har anknytning till något annat EU-land. Vidare ska den inköpta båten inte ha någon särskild koppling till ett bestämt annat EU-land, i form av exempelvis registrering där eller så att användningen begränsas dit. Däremot uppges båten senare i stor utsträckning komma att användas i bl.a. Medelhavet.

Båten ska således inte seglas direkt till Sverige utan först användas en viss kortare tid för fritidsändamål i andra EU-länder. Denna användning innebär emellertid inte att det saknas ett sådant tidsmässigt och materiellt samband mellan leveransen och transporten till Sverige som enligt EU-domstolen krävs för att transaktionen ska kunna kvalificeras som ett gemenskapsinternt förvärv. Kontinuiteten i transaktionen förlopp kan inte heller anses gå förlorad genom fördröjningen av ankomsten till Sverige. Som EU-domstolen framhåller (punkt 39) skulle bestämda tidsfrister för transporten göra det möjligt för förvärvaren att kringgå inte bara syftet att låta den medlemsstat där den aktuella varan slutkonsumeras erhålla skatteintäkterna, utan även syftet att hindra snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna.

För att kunna kvalificera en transaktion som ett gemenskapsinternt förvärv och bestämma i vilket land slutkonsumtionen sker ska, som återgetts ovan, en helhetsbedömning göras av samtliga objektiva omständigheter. EU-domstolen har anvisat ett antal omständigheter som är av betydelse för prövningen. Med beaktande av vad EU-domstolen anfört och med de förutsättningar A angett finner Högsta förvaltningsdomstolen att, vid tillämpningen av bestämmelserna

om gemenskapsinterna förvärv, slutkonsumtionen av den aktuella segelbåten får anses ske i Sverige dit båten ska transporteras. Det innebär att förvärvsbeskattning ska ske här, förutsatt att segelbåten är att betrakta som ett nytt transportmedel. Det förhållandet att segelbåten under efterföljande seglingssäsonger kan komma att användas i ett antal inte närmare angivna EU-länder saknar betydelse, eftersom platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då transporten till förvärvaren avslutas (artikel 40 i direktiv 2006/112/EG, jfr RÅ 2005 ref. 70).

Som framgår av EU-domstolens dom ska bedömningen av om båten vid det gemenskapsinterna förvärvet är att anse som ny avse den tidpunkt då säljaren levererar båten till köparen. EU-domstolen har framhållit att denna tolkning inte påverkas av den omständigheten att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara den plats där dessa befinner sig när transporten avslutas, eftersom den bestämmelsen saknar betydelse för att fastställa huruvida ett transportmedel är nytt (punkt 56). Segelbåten ska enligt förutsättningarna vara ny när den levereras till A. Hans förvärv av båten avser således ett nytt transportmedel och förvärvsbeskattning ska ske i Sverige. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2011-05-04, föredragande Wahren, målnummer 2666-08

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

Litteratur:
