



## **Tullverkets allmänna råd till 7 kap. 8 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>;**

**TFS 2010:7**

Utkom från trycket  
den 8 september 2010

beslutade den 2 september 2010.

Tullverket beslutar<sup>2</sup> med stöd av 2 § första stycket 2 förordningen (2007:782) med instruktion för Tullverket och efter samråd med Skatteverket följande allmänna råd till 7 kap. 8 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

### **Inledning**

Enligt 7 kap. 8 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200) – i det följande benämnd ML – ska bikostnader, som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader, som uppkommer fram till första bestämelseort här i landet ingå i beskattningsunderlaget vid import. Är det vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde känt att varan ska transporteras till någon annan bestämelseort här i landet eller till någon bestämelseort i ett annat EG-land, ska också bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

Av 3 kap. 32 § ML framgår att ersättningen för en tjänst, som utgör en sådan bikostnad som enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML ska ingå i beskattningsunderlaget för import, är undantagen från skatteplikt för omsättning av tjänst. Undantaget i 3 kap. 32 § ML behandlas i Skatteverkets ställningstagande ”Undantag från skatteplikt – bikostnad vid import”.

För att undvika utebliven eller dubbel beskattning lämnar Tullverket följande allmänna råd om vilka kostnader som bör ingå i beskattningsunderlaget vid import.

### **Hur bikostnader bör bedömas**

Vid fastställandet av om en bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid import är det tre faktorer som bör beaktas. För att beskattningsunderlaget ska bli korrekt är det viktigt att ställningstagandet görs i angiven ordning.

- Fastställ bestämelseorten.

<sup>1</sup> Tas in i ändringsblad till TFH II.

<sup>2</sup> Dnr TV1-2009-19291.

- Fastställ vad den fakturerade kostnaden avser.
- Fastställ om det är en bikostnad och när den uppkommer.

#### **Att fastställa bestämmelseorten**

Med första bestämmelseort förstås enligt 13 b § mervärdesskatteförordningen (1994:223) den ort som anges på fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige.

Om varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort än första bestämmelseort här i landet, ska detta enligt 13 b § mervärdesskatteförordningen anses känt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde om en sådan annan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen.

Den ort som bör anses vara känd som bestämmelseort är i första hand den ort som på den internationella frakthandlingen angetts som slutdestination, exempelvis:

- ”place of delivery”
- ”final port of destination”
- ”port of discharge”
- ”airport of destination”.

Om uppgift om slutdestination saknas i den internationella frakthandlingen eller annan transporthandling avseende importen bör den ort där första omlastning sker, anses vara bestämmelseort.

Vilken ort som ska anses vara bestämmelseort bör inte påverkas av de referenser som anges i den internationella frakthandlingen, t.ex. ”consignee” eller ”notify adress”.

#### **Att fastställa vad den fakturerade kostnaden avser**

Det som bör avgöra om en kostnad ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import eller inte, är vad kostnaden avser och inte hur den benämns.

Har ingen uppdelning skett i fakturan av de kostnader som ska ingå och de som inte ska ingå i beskattningsunderlaget, bör hela fakturabeloppet ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

#### **Att fastställa om det är en bikostnad och när den uppkommer**

##### **Bikostnader och underordnade tjänster**

Med bikostnader förstås sådana kostnader som anges i 7 kap. 8 § tredje stycket ML (se ovan under Inledning). EU-domstolen har i domar, t.ex. i mål C-349/96, fastslagit att underordnade tjänster ska behandlas på samma sätt som den överordnade tjänsten.

Kostnader för tjänster som är underordnade den tjänst vars kostnad utgör en bikostnad, bör därför behandlas på samma sätt som bikostnaden.

Med underordnade tjänster till transporttjänster förstås tjänster som inte efterfrågas i sig, utan enbart utgör ett led i transporttjänsten, såsom upp-

låtelse av hamn (kajhyra) och säkerhetsarbete för sjöfarten (säkerhetsavgift).

Motsvarande resonemang kan föras vad gäller andra bikostnader än kostnader för transporttjänster och kostnader för till dessa underordnade tjänster.

#### **När en kostnad uppkommer**

En bikostnad bör som regel anses uppkomma först när tjänsten utförs och inte redan när den beställs.

#### **Undantag**

Risken för utebliven eller dubbel beskattning är större för vissa tjänster. Det kan t.ex. för vissa företag vara svårt att få fram uppgifter om tjänsten har utförts före eller efter det att varorna har kommit fram till bestämmelseorten.

Kostnader för sådana tjänster, såsom svenska speditors- och tulldeklarationstjänster, bör inte ingå i beskattningsunderlaget för import. Detta gäller även i de fall tjänsten har utförts före tidpunkten för ankomsten av varan till bestämmelseorten.

---

Dessa allmänna råd gäller från och med den 1 oktober 2010.

TULLVERKET

ÅSA WILCOX

Gunnar Emanuelsson  
(Processen Effektiv handel)