

Omsättningsland för tjänster i samband med betäckning

Ämnesområde: Mervärdesskatt

Datum: 2007-06-04

Diarienummer: 131 316824-07/111

1 Sammanfattning

Skatteverket anser att rätten att få skaffa ett föl med viss hingst samt hingsthållarens och inseminerarens tillhandahållande i samband med betäckning utgör sådana tjänster som omfattas av 5 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Det innebär att tjänsterna har omsatts här i landet när de tillhandahålls från en säljare i Sverige.

2 Bakgrund och frågeställning

En ägare av ett sto från ett land beställer att få sitt sto betäckt av en hingst vars ägare är från ett annat land. Idag görs dessa betäckningar vanligtvis genom insemination. Innan det gick att betäcka på konstgjord väg utfördes denna tjänst vanligen genom att stoet transporterades till den aktuella hingsten och betäcktes där för att sedan återvända hem. För fullbloden är det fortfarande bara naturlig betäckning som används.

För att kunna fullgöra detta åtagande mellan de två hästägarna beställer den ena ägaren en tjänst av en hingsthållare. Hingsthållaren ombesörjer tömning av hingst och transport av färsk sperma till den seminestation som anvisats av ägaren av stoet. Ägaren av stoet erlägger till ägaren av hingsten ersättning vanligen i form av bokningsavgift och språngavgift. Om det blir ett levande föl betalar ägaren av stoet ytterligare ersättning, s.k. levandefölgavgift, till ägaren av hingsten. Sperman skickas till en närbelägen seminestation som handhar insemineringen i det land där stoet finns. På stationen insemineras sedan stoet och för insemineringen betalas en ersättning till stationen. Hingsthållaren erhåller ersättning för den tjänst som han tillhandahåller åt den av

hästägarna som beställt tjänsten, vanligtvis ägaren av hingsten.

Frågan är hur de olika tjänsterna som tillhandahålls i samband med betäckningen (insemineringen) ska bedömas när det gäller omsättningsland.

3 Gällande rätt m.m.

Enligt 5 kap. 6 § ML är tjänster avseende bland annat värdering och arbete på vara som är lös egendom omsatta inom landet om de utförs här i landet.

Denna regel motsvaras av artikel 52 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet. Enligt 5 kap. 7 § ML är bland annat överlåtelse och upplåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter omsatta utomlands om de tillhandahålls härifrån och förvärvaren är en näringsidkare som i ett annat EG-land har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls.

Denna regel motsvaras av artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

Av 5 kap. 8 § första stycket ML framgår att för andra tjänster än de som anges i 4- 6 a§ eller 7 a§ eller om 7 § inte är tillämplig gäller att tjänsten är omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls.

Denna regel motsvaras av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet.

Av artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att hänvisningar till de upphävda direktiven ska anses som hänvisningar till mervärdesskattedirektivet och de ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga XII.

Med stöd av artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet kommer samtliga hänvisningar till sjätte direktivet i t.ex. praxis i denna skrivelse att anges med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.

EG-domstolen har i domen C-167/95, Linthorst, behandlat omsättningsland för veterinärtjänster. Begreppet "arbete på lös egendom" avser enligt normalt språkbruk endast ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt. Även om sådan vård som en veterinär tillhandahåller ibland omfattar ett fysiskt ingrepp i djuret kan detta ingrepp inte klassificeras som "arbete" (punkt 16 och 17). Domstolen konstaterade i detta mål att den tjänst som en veterinär tillhandahåller omfattas av huvudregeln, dvs. säljarens fasta etableringsställe avgör omsättningslandet.

Genom ställningstagande 2007-01-12, [dnr 131 607501-06/111](#), har Skatteverket gjort en bedömning av vad som avses med liknande rättigheter i 5 kap. 7 § andra stycket 1 ML.

4 Skatteverkets bedömning

Det får anses vara fråga om tre olika tillhandahållanden som ska bedömas.

- Det tillhandahållande som ägaren av stoet beställer av ägaren av hingsten.
- Det tillhandahållande som vanligtvis ägaren av hingsten beställer av hingsthållaren.
- Det tillhandahållande som insemineraren tillhandahåller den hästägaren som beställt tjänsten.

Det tillhandahållande som ägaren av stoet beställer av ägaren av hingsten är enligt Skatteverkets bedömning fråga om en tjänst. Den vara som ingår i tillhandahållandet får anses vara underordnad tjänsten. Det är rätten att få använda sperman för befruktning som ägaren av stoet faktiskt förvärvar. Det är resultatet som efterfrågas, dvs. framfödsel av ledande föl med viss härstamning. Även om det inte är fråga om en insemination utan en betäckning på naturlig väg anser Skatteverket att det är fråga om samma tjänst, dvs. en rätt att skaffa ett föl med hjälp av en viss hingst.

Den ersättning som ägaren av stoet betalar för tjänsten är som regel uppdelad i tre delar, bokningsavgift, språngavgift och levandefölgavgift. Även andra avgifter kan förekomma. Trots denna uppdelning av ersättningen ska det anses vara fråga om en enda tjänst som tillhandahålls mellan ägaren av stoet och ägaren av hingsten.

Skatteverket gör bedömningen att det är fråga om en tjänst som inte omfattas av någon av paragraferna i 5 kap. 4- 7 a §§ ML vilket innebär att huvudregeln i 5 kap. 8 § ML ska gälla vid bedömning av tjänsten mellan ägaren av hingsten och ägaren av stoet. Det är således inte fråga om sådan värdering eller arbete på vara som är lös egendom som avses i 5 kap. 6 § ML. Detta innebär att exemplet att betäckningstjänster utgör arbete på vara som är lös egendom i avsnitt 11.3.3 i Handledning för mervärdesskatt 2007 inte längre överensstämmer med Skatteverkets uppfattning. Vidare är det inte fråga om en sådan rättighet som kan utgöra en liknande rättighet enligt 5 kap. 7 § andra stycket 1 ML.

När det gäller de tjänster som hingsthållaren respektive insemineraren tillhandahåller anser Skatteverket att även dessa tjänster bör bedömas som sådana tjänster som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 8 § ML eftersom dessa tjänster inte återfinns i någon av paragraferna 5 kap. 4- 7 a §§ ML. En bedömning motsvarande den som EG-domstolen gjort i C-167/95, Linthorst, anser Skatteverket kan göras vad gäller den tjänst som hingsthållaren och insemineraren tillhandahåller.

Således gör Skatteverket bedömningen att samtliga de tillhandahållanden som frågats om utgör sådana tjänster som omfattas av 5 kap. 8 § ML. Det innebär att tjänsterna har omsatts här i landet när de tillhandahålls från en säljare i Sverige.

