

Återbetalning av moms
till utländska företagare

Författare: Per Karlsson

Kursansvarig: Torsten Seth

Handledare: Greger Lewén

Dokumentationsblad

Datum: 2004-06-02

Nivå: Handelsrätt, kandidatuppsats 10 poäng C

Författare: Per Karlsson
Stationsvägen 37
770 13 GRANGÄRDE

Tfn: 0240 / 640 801

E-post: karlssonkarlsson@hotmail.com

Kursansvarig: Torsten Seth

Handledare: Greger Lewén

Titel: Återbetalning av moms till utländska företagare

Nyckelord: moms, återbetalning, Siena.

Sammanfattning:

Uppsatsen behandlar i huvudsak de regler som gäller för återbetalning av moms till utländska företagare. För att återbetalning ska vara tänkbar ska momsen i ansökan avse en omsättning utomlands, denna omsättning ska vara skattepliktig i Sverige. Likaså ska den vara skattepliktig om den utförs i ett annat EG-land. Ett hinder mot återbetalning är om momsen i ansökan omfattas av ett avdragsförbud i Sverige. Till återbetalnings ansökan ska bifogas fakturor i original samt ett verksamhetsbevis. Är det utländska företaget från ett annat EG-land ska det framgå att bolaget är skattskyldigt för moms.

I uppsatsen konstateras att EG-domen C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena har införts i Danmark och Tyskland samt Sverige. Däremot är den inte införd i Finland, Irland eller Storbritannien. Att EG-domen inte är införd i alla EG-länder kan leda till vissa snedvridningar av konkurrensen inom EG. Vad gäller de förenklade reglerna angående omvänd skattskyldighet finns dessa i Finland och Sverige men däremot inte i Danmark, Irland, Storbritannien eller Tyskland.

1	Inledning.....	5
1.1	Problem.....	5
1.2	Syfte.....	5
1.3	Metod.....	6
1.4	Källkritik.....	6
1.5	Målgrupp.....	6
1.6	Begreppsförklaring.....	6
1.7	Disposition.....	6
2	Gällande rätt.....	7
2.1	Moms, en kort beskrivning.....	7
2.2	Syftet med återbetalning av moms till utländska företagare.....	8
2.3	Regelgenomgång.....	8
2.4	Utländsk företagare.....	9
2.5	Rätt till återbetalning.....	10
2.5.1	Omvänd skattskyldighet.....	10
2.5.2	Avdragsförbud.....	11
2.5.3	Ytterligare återbetalningsbegränsningar.....	11
2.5.4	Tid och beloppsgräns.....	13
2.6	Återbetalning till utländska företagare.....	14
2.6.1	Ansökan och dess innehåll.....	14
2.6.2	Omprövning och överklagande.....	15
2.6.3	Återtagande av för högt belopp.....	16
3	EG-domarna Debouche och Siena.....	17
3.1	Debouche.....	17
3.2	Siena.....	17
4	Brevundersökningen.....	19
4.1	Danmark.....	19
4.2	Finland.....	19
4.3	Irland.....	20
4.4	Storbritannien.....	20
4.5	Tyskland.....	21
5	Sammanfattande kommentar.....	22

KÄLLOR

BILAGA 1

Förkortningar

EG	Europeiska Gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapernas - domstol
EU	Europeiska Unionen
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
MVA	Merverdiavgift
Prop	Proposition
VMB	Vinstmarginalbeskattning

1 Inledning

Moms har funnits i Sverige sedan slutet av 1960-talet. Frankrike var dock det första land som införde en allmän konsumtionsskatt. När momsen infördes i Sverige talades om att den skulle vara självkontrollerande. Tiden har dock visat att det i många fall är svårt att påstå att den är självkontrollerande.

Idag styrs mycket av momsens förändringar av EG och dess olika momsdirektiv. En av anledningarna till detta är att handeln i länderna påverkas av olika momsregler. Och just handel och fri rörlighet av varor, tjänster, människor och kapital är ju en av Europasamarbetets hörnstenar.

Skälet till att skriva en uppsats om moms är framförallt att moms är en skatt som berör många människor. Moms är också en av våra mest föränderliga skatter. Det är inte ofta som reglerna om t ex gåvoskatt förändras, men momsen förändras nästan varje år. Kanhända är det någon momssats som förändras eller så införs ändrade faktureringsregler. Den senaste förändringen som påtagligt berört de flesta studenter positivt är sänkningen av bokmomsen från 25 till 6 procent. Så det faktum att momsen berör de flesta, den förändras ofta och den påverkas till stor del av EG och de olika momsdirektiven gjorde att valet föll på ämnet moms. Att sedan det specifika ämnet blev återbetalningsreglerna för utländska företagare har främst att göra med att jag som skriver uppsatsen jobbar med bland annat återbetalning av moms till utländska företagare.

Denna uppsats beskriver i allmänhet återbetalningsreglerna för moms till utländska företagare inom EG och i synnerhet de svenska återbetalningsreglerna. Ett svar ges även på frågan hur införandet av Siena-domen har genomförts i andra EG-länder och hur detta påverkat konkurrensen mellan svenska och utländska företagare. Siena-domen beskrivs utförligt i kapitel 3.

1.1 Problem

Vilka regler gäller för återbetalning av moms till utländska företagare? Idag saknas en översiktlig genomgång av de regler som gäller i Sverige och i övriga EG-länder. Framförallt är ett problemområde vilken moms som är avdragsgill i respektive land och därmed även möjlig att återbetala till utländska företagare.

I Sverige infördes den 1 januari 2003 ytterligare en förutsättning för återbetalning av moms till utländska företagare. Tidigare gällde att momsen skulle vara hänförlig till omsättning utomlands. Samt att den omsättning, som momsen var hänförlig till, skulle vara skattepliktig om den gjordes i Sverige. Som en tredje förutsättning gäller nu även att denna utländska omsättning måste medföra skatteplikt i det land där den utförs. Detta om den utländska omsättningen utförs i ett annat EG-land. Det är idag oklart hur andra EG-länder har hanterat denna tredje förutsättning. I det fall denna förutsättning inte är genomförd i alla övriga EG-länder kan det leda till konkurrenssnedvridningar.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva reglerna för återbetalning av moms till utländska företagare, att jämföra huruvida de svenska reglerna liknar de regler som finns i Danmark, Finland, Irland, Storbritannien och Tyskland. Samt att särskilt ta reda på om dessa EG-länder har infört Siena-domen i sin lagstiftning och att därefter se om svenska företagare på något sätt diskrimineras av att Sverige infört Siena-domen.

1.3 Metod

Arbetet med uppsatsen har inledningsvis gjorts med inläsning av litteratur, lagtext och rättsfall. Metoden är alltså här rättsdogmatisk. Därefter har en brevundersökning gjorts genom att några EG-länders Skatteverk via brev fått svara på frågor om sitt lands återbetalningsregler av moms till utländska företagare. Brevundersökningen kännetecknas alltså av en kvalitativ metod. Syftet med brevundersökningen har varit att ta reda på hur något har varit beskaffat, bland annat hur olika länder har infört Siena-domen.¹ Kvalitativa metoder har sin styrka i att de visar på totalsituationen, de ger alltså en helhetsbild. Kvantitativa metoder har å andra sidan fördelen av att de är mer formaliserade och därmed möjliggör användande av olika statistiska metoder.²

1.4 Källkritik

Ett skiftande material ligger till grund för denna uppsats. Materialet har varit lagtext, propositioner, EG-direktiv, rättsfall från EG-domstolen och eget ihopsamlat material från den genomförda undersökningen. Materialet får i stort anses som objektivt. Visst kan svaren i brevundersökningarna vara oriktiga. Men med tanke på att svaren kommer från olika länders Skatteverk får den risken bedömas som liten.

1.5 Målgrupp

Uppsatsen är i första hand skriven för läsare som har en viss insikt i det svenska momssystemet. Men ambitionen har även varit att en bredare målgrupp ska kunna ha nytta av texten. Därför är vissa begrepp förklarade på ett mer grundligt sätt.

1.6 Begreppsförklaring

Det europeiska samarbetet är uppbyggt av tre pelare. Pelare ett, som brukar kallas EG-pelaren, består förutom av den Europeiska Gemenskapen (EG) utav samarbete inom kol och stål gemenskapen samt atomområdet. Den andra pelaren består av samarbete inom säkerhets och utrikespolitik. Slutligen utgör polis och straffrättsligt samarbete den tredje pelaren.³

De regler som berör mervärdesskatteområdet är alltså EG-regler. Därför används genomgående beteckningen EG för att beteckna Europasamarbetet mellan dagens 25 medlemsländer.

1.7 Disposition

I uppsatsens första kapitel ges en bakgrund till utredningens syfte och metod. Därefter följer det andra kapitlet som beskriver de gällande svenska reglerna för återbetalning av moms till utländska företagare. I det tredje kapitlet beskrivs de två EG-domarna Siena och Debouche. Som kapitel fyra följer en redovisning av de svar som inkommit på de utskickade frågorna till ett antal Skatteverk inom EG. I det avslutande femte kapitlet sammanfattas huvudpunkterna i arbetet samtidigt som en mindre analys görs av de inkomna brevsvaren.

¹ Kvale, 1997, s 67

² Holme & Solvang, 1997, s. 14

³ Bernitz & Kjellgren, 1999, s 27

2 Gällande rätt

I detta avsnitt beskrivs på ett ingående sätt de svenska reglerna om återbetalning av moms till utländska företagare. Inledningsvis ges dock först en beskrivning av momsens uppbyggnad.

2.1 Moms, en kort beskrivning

Momsens skapare anses vara tysken Wilhelm von Siemens som 1919 lade fram ett förslag om ”Verdelte Umsatzsteuer”.⁴ Varför förkortas mervärdesskatt med moms i Sverige? I Norge förkortas ju Mervärdiavgift med MVA. Orsaken är att momsens föregångare var en omsättningsskatt som infördes 1960 och förkortades oms.⁵ När sedan mervärdesskatten infördes så lades ett m till oms och oms blev därmed moms.⁶

Momsen infördes 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Det gick 25 år innan denna lag ersattes av den nuvarande Mervärdesskattelagen (1994:200), ML. När den nya ML infördes så infördes också den nu gällande stavningen av mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska alltså numer stavas med två s.⁷ Moms finns idag i cirka 100 länder.⁸ Det kan dock noteras att USA ännu inte infört någon skatt som kan jämföras med moms.

Moms kan beskrivas som en allmän konsumtionsskatt. Det är moms på de flesta inköp som görs i Sverige. Momsfria områden är dock exempelvis sjukvård, utbildning, social omsorg samt bank och försäkringstjänster. Det är t ex ingen moms på avgiften för ett läkarbesök. Men på övriga inköp är det alltså normalt moms. Moms heter ju egentligen mervärdesskatt, dvs. skatt på det mervärde som tillförs produkten. Det är den slutliga konsumenten som får betala hela momsen. Producenter i en varuproduktionskedja är emellertid de som betalar skatten till staten. Följande illustration kan vara en vägledning.⁹

En trävarufirma (A) säljer virke till en möbelfabrik för 500 kr + moms på 125 kronor (25 % moms). A får alltså 625 kr av köparen. Av dessa 625 kr betalar A in 125 kr till staten.

Möbelfabriken (B) gör sedan en bokhylla av det inköpta virket och säljer den till en möbelaaffär. Priset är 1 400 kr + moms på 350 kr. B erhåller följaktligen 1 750 kr av köparen. Momsen på 350 kr betalar dock inte B in till staten. B betalar istället in 225 kr. Orsaken är att B har avdragsrätt för den moms som B betalat, $350 - 125 = 225$ kr. På så sätt har ju B endast beskattats för det mervärde som B tillfört varan. B köpte in varan för 500 kr exklusive moms och sålde den för 1 400 kr exklusive moms. Mervärdet är alltså $1\,400 - 500 = 900$ kr. Momsen på mervärdet är $900 * 0,25 = 225$ kr.

Möbelaaffären (C) säljer sedan bokhyllan vidare till en privatperson för 3 000 kr + moms på 750 kr = 3 750 kr. C betalar in $750 - 350 = 400$ till staten.

Totalt har staten nu fått in $125 + 225 + 400 = 750$ kr i moms från de tre företagen. Och just 750 kr är ju den moms som privatpersonen betalat i moms till C. Att moms endast betalas på mervärdet är en fördel för staten. Anta att C efter att ha fått betalt av privatpersonen går i kon-

⁴ Stål & Österman, 2000, s 164

⁵ Mattson & Melz, 1997, s 14 f

⁶ Lundén & Svensson, 2003, s 9

⁷ Kleerup & Åkerfeldt, 1995, s 47

⁸ Stål & Österman, 2000, s 164

⁹ Momsbroschyren, 2000, s 4

kurs. Staten förlorar då inte 750 kr i moms utan endast de 400 kr som är momsen på det mervärde som C tillfört produkten.

Normalt krävs alltså att en företagare är skattskyldig och registrerad till moms för att denna ska kunna dra av momsen. Men utländska företagare är inte registrerade till moms i Sverige. För dessa finns dock möjlighet att ansöka om att få återbetalning av svensk moms. Notera alltså att omsättningar som medför skattskyldighet i Sverige medför normalt *avdragsrätt*, medan omsättningar som inte medför skattskyldighet i Sverige i vissa fall ger *återbetalningsrätt*.¹⁰

2.2 Syftet med återbetalning av moms till utländska företagare

Sverige införde 1991 regler om återbetalning av moms till utländska företagare.¹¹ Alltså återbetalning av moms till bolag verksamma i andra länder. Den främsta anledningen till det var att åstadkomma neutralitet mellan inhemska företagare och utländska företagare. Inhemska företagare som bedriver skattepliktig verksamhet har ju möjlighet att dra av debiterad svensk moms i sin skattedeklaration. Skulle inte återbetalningsmöjligheten för utländska företagare finnas skulle utländska företagare diskrimineras. Detta kan illustreras genom följande exempel. Ett norskt företag ska transportera järn från Oslo till Haparanda. Det norska bolaget kan antingen anlita en svensk åkare eller en norsk åkare. Väljer det norska bolaget att anlita en svensk åkare kan denne dra av all svensk moms, för t ex diesellinköp, i sin svenska skattedeklaration. Skulle inte möjligheten med återbetalning finnas skulle i denna situation den norske åkaren diskrimineras. Han tvingas ju kanske också tanka diesel i t ex Östersund. Skulle inte den momsen återbetalas till den utländske åkaren så blir ju hans kostnad högre än för den svenska åkaren. Men genom den utländska företagarens möjlighet att ansöka om återbetalning av svensk moms uppnås konkurrensneutralitet. Kostnaden för såväl den svenske som norske åkaren påverkas inte av svensk moms.

2.3 Regelgenomgång

Momslagstiftningen i Sverige uppfyller till stora delar Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Ett direktiv är ett dokument som beslutas av Rådet, EU:s främsta politiska beslutande organ.¹² Direktivets syfte är att sätta en miniminivå för hur lagstiftningen i respektive land ska se ut.¹³ Det riktar sig alltså till medlemsstaterna och inte till den enskilde. Om nu inte en medlemsstat uppfyller vad som stadgas i ett direktiv kan EG-kommissionen ställa medlemsstaten till svars inför EG-domstolen.¹⁴ Följden kan bli att medlemsstaten döms till böter av Europeiska Gemenskapernas domstol (EG-domstolen). Detta för att inte ha infört de regler som direktivet innehåller.

Reglerna som infördes 1991, om återbetalning av moms till utländska företagare, överfördes till den nya ML och inarbetades i några kapitel. Bestämmelserna om återbetalning av moms till utländska företagare återfinns i huvudsak i ML:s kapitel 10 och 19. Men även i kapitel 1 och 20 finns vissa paragrafer av intresse. De formella reglerna i ML för återbetalning av moms till utländska företagare bygger dock inte på det sjätte momsdirektivet. Det är istället två andra EG-direktiv som ligger till grund för reglerna. Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG behandlar återbetalning till företag verksamma i andra EG-länder. Rådet trettonde direktiv

¹⁰ Forssén, B, 1995, s 37

¹¹ Prop 1990/91:72, s 8

¹² Bernitz & Kjellgren, 1999, s 52

¹³ Allgårdh & Norberg, 1999, s 228

¹⁴ Bernitz & Kjellgren, 1999, s 38

2.5 Rätt till återbetalning

Inledningsvis kan konstateras att enligt ML kapitel 10 § 1 finns tre förutsättningar för rätt till återbetalning. Det första villkoret är att den moms som återsöks ska vara hänförlig till omsättning utomlands. Verksamheten ska alltså vara bedriven i utlandet vid tidpunkten för förvärvet.¹⁸ En utländsk låssmed besöker kanske en låsmässa i Sverige. Den moms som låssmeden betalar för inträdet till mässan samt på bensinen för transporten hit är alltså hänförlig till omsättningar i utlandet. Låssmeden förvärvar på mässan kan hända kunskaper i att dyrka upp lås på ett mer effektivt sätt. Denna kunskap används alltså till omsättningar i utlandet.

Den andra förutsättningen gäller endast ansökningar från företag vars ansökan är hänförlig till omsättningar i andra EG-länder. För dessa krävs att omsättningen är skattepliktig i det EG-land där omsättningen utförs för att återbetalning ska kunna bli aktuellt. Lagändring trädde ikraft den 1 januari 2003. Regeln grundar sig på två stycken rättsfall från EG-domstolen dels mål C-302/93 *Debouche*, dels mål C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*. En mer utförlig beskrivning av domarna finns i nästa kapitel. Syftet med lagändringen är att ett utländskt företag inte ska kunna utnyttja återbetalningsrätten i ett annat land, trots att deras omsättning i hemlandet inte är skattepliktig. Anta att ett danskt bussbolag bedriver två slags verksamheter, turisttrafik som skattepliktigt i Danmark och linjetrafik vilket inte är skattepliktigt i Danmark. Innan lagändringen kunde det danska bussbolaget få all moms återbetald på bussar som leasades i Sverige. Nu efter lagändringen återbetalas endast den moms som är hänförlig till det danska bolagets turisttrafik, som ju är skattepliktig i Danmark.

Det tredje villkoret för rätt till återbetalning är att omsättningen som görs i utlandet och som den svenska momsen är hänförlig till, är skattepliktig i Sverige. Anta att en utländsk läkare besöker en läkemedelsmässa i Sverige. Momsen på inträdet och bensinen är hänförlig till omsättningar i utlandet. Men sjukvård är i Sverige undantaget från skatteplikt. Det innebär att omsättningar som den utländske läkaren gör i sitt hemland, enligt svenska regler, inte är skattepliktiga. Någon återbetalning kan därför inte bli aktuell. Detta är rimligt med tanke på att en svensk läkare inte har avdragsrätt för motsvarande moms. Sjukvård är ju inte skattepliktigt. Och normalt krävs att verksamheten ska vara skattepliktig för att avdrag ska vara möjligt. Genom att denna förutsättning finns för återbetalning behandlas alltså svenska och utländska företagare på samma sätt.

2.5.1 Omvänd skattskyldighet

Återbetalning medges även för moms hänförlig till omvänd skattskyldighet. Vad är omvänd skattskyldighet? Följande situation kan tjäna som ledning. Ett svenskt momsregistrerat företag vill bygga en ny verkstad. För bygget anlitar de en dansk firma som uppför byggnaden. Omvänd skattskyldighet innebär att den danska firman inte behöver momsregistrera sig i Sverige. Normalt är ju säljaren skattskyldig för försäljningar, men här är skattskyldigheten omvänd. Det är alltså den svenska köparen som är skattskyldig. Det innebär att det är den svenske köparen som beräknar svensk moms på den faktura som den danska firman ställt ut. Denna faktura saknar alltså moms. Den svenska köparen beräknar istället moms och tar upp den i sin skattedeclaration. Normalt har köparen också avdragsrätt för denna moms. Den danska firman har emellertid vissa kostnader för moms i Sverige, t ex för inköp av material. Denna moms kan de inte dra av i någon skattedeclaration. Men de kan få den återbetald som utländsk företagare. Detta trots att momsen egentligen inte är hänförlig till en omsättning utomlands. Vilket ju egentligen var en förutsättning för återbetalning.

¹⁸ Prop 1990/91:72, s 9

2.5.2 Avdragsförbud

Någon återbetalning kan emellertid inte komma ifråga om momsen omfattas av något avdragsförbud. Tanken är att återbetalning inte ska medges för sådana inköp som en svensk momsregistrerad företagare inte kan få avdrag för. Detta innebär att någon återbetalning inte medges för inköp av personbil eller motorcykel. Ett avdragsförbud mot detta finns i ML kapitel 8 § 15. Med personbil avses emellertid inte ett fordon med en separat förarhytt.¹⁹ Avdragsförbudet gäller dock inte om inköpet görs för persontransport, återförsäljning, uthyrning eller transport av avlidna. Inte heller en körskolas inköp omfattas av avdragsförbudet.²⁰

Vid hyra av personbil eller motorcykel medges endast återbetalning av 50 procent av momsen. Detta enligt ML kapitel 8 § 16. De ovan nämnda undantagen från avdragsförbudet gäller emellertid även här.

För driftskostnader finns likväl full avdragsrätt. Ingen uppdelning mellan skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet måste alltså göras.²¹

Vid representation medges i de flesta fall återbetalning med 22,50 kr. Detta enligt ML kapitel 8 § 9. Anledningen till beloppet 22,50 står att finna i IL kapitel 16 § 2. Där talas om 90 kr + moms. Momsen är 25 procent på ett restaurangbesök. Representation saknar dock en bestämd definition av lagstiftningen.²² Med representation avses emellertid normalt t ex kostnader för mat och dryck samt hotellrum.²³ Vid exempelvis ett restaurangbesök återbetalas följaktligen 22,50 kr. Detta om gäster och företag antecknats på kvittot. Men notera att om mat köps i en affär för en bjudning på företaget medges endast återbetalning med 10,80 kr. Detta då momsen på livsmedel är 12 procent.

Det finns även ett avdragsförbud som avser stadigvarande bostad i ML kapitel 8 § 9. Anta att en utländsk företagare äger ett hus i Sverige. Huset nyttjas av de anställda i rekreationssyfte. Det utgör alltså inte fast etablering enligt ML kapitel 1 § 15. Med stadigvarande bostad menas i regel byggnader som har karaktären av stadigvarande bostad.²⁴ Hur de används är av underordnad betydelse. Moms avseende en elräkning för ovan nämnda hus återbetalas alltså inte under förutsättning att huset har karaktären av en stadigvarande bostad.

2.5.3 Ytterligare återbetalningsbegränsningar

Ett ytterligare krav vid återbetalning är att momsen är korrekt debiterad enligt ML. Det innebär att någon återbetalning inte medges för t ex 5:7-tjänster, alltså de tjänster som omnämns i ML:s kapitel 5 § 7. Dessa är omsatta utomlands om köparen är en näringsidkare i utlandet. Exempel på sådana tjänster är reklamtjänst och juristtjänst. Om ett utländskt företag har blivit debiterat moms av advokatbyrå för en utförd juristtjänst så återbetalas inte sådan moms. Den utländske företagaren får istället kontakta advokatbyrån och få momsen återbetald av denne.

¹⁹ Kleerup & Westfahl, 2002, s 151

²⁰ A. a. s 151

²¹ Forssén B, 2001, s 308

²² A. a. s 142

²³ Kleerup & Westfahl, 2002, s 153

²⁴ A. a. s 153

Detsamma gäller för moms som debiterats vid gemenskapsinterna omsättningar. Om ett svenskt företag säljer en vara till ett företag som är momsregistrerat i ett annat EG-land och varan även transporteras till ett annat EG-land så ska enligt ML kapitel 3 § 30a ingen svensk moms debiteras. Den utländske köparen får istället förvärvsbeskatta sig själv, dvs. ta upp utgående moms i sitt lands momsdeklaration och samtidigt dra av den om företaget har full avdragsrätt. För företag gäller alltså destinationsprincipen, beskattning sker i det land dit varan transporterats. För privatpersoner gäller istället ursprungsprincipen, beskattning sker i det land där varan köps. Köper en svensk privatperson ett par nya skor i Tyskland så betalas tysk moms trots att skorna transporteras till Sverige. Så om den utländske företagaren debiterats svensk moms trots att denne är momsregistrerad i ett annat EG-land och varan transporterats till ett annat EG-land så återbetalas inte sådan moms. Den utländske företagaren får istället kontakta fakturautställaren och be att få momsen återbetald.

Det kan även noteras att en utländsk statlig myndighet sannolikt inte uppfyller kravet på utländsk företagare, kravet på näringsidkare är inte uppfyllt. Men svenska myndigheter kan enligt Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt rekvirera betald moms. Hur denna rätt att rekvirera moms ska tolkas vid en eventuell ansökan från en utländsk statlig myndighet är oklart.

Här kan också nämnas frågan ifall utländska kommuner har möjlighet att få svensk moms återbetald. I Sverige kan kommunerna sägas bestå av två stycken momsdelar. Dels finns den delen som bedriver skattepliktig verksamhet. Kommunen bedriver måhända vatten och avloppsverksamheten i egen regi. För denna verksamhet är kommunen skattskyldig och lämnar på samma sätt momsdeklaration som ett vanligt svenskt momsregistrerat företag. Dels finns den delen av kommunen som bedriver icke skattepliktig verksamhet t ex utbildning. Utbildning är undantaget från skatteplikt så för moms avseende denna verksamhet har kommunen ingen avdragsrätt enligt ML. Kommunen har däremot möjlighet att enligt Lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1518) ansöka om ersättning för den moms som inte får dras av enligt ML. Det kan alltså konstateras att om den del av den utländska kommunen, som enligt svenska regler bedriver skattepliktig verksamhet, ansöker om återbetalning så torde förutsättningarna för återbetalning vara uppfyllda. Om däremot en utländsk kommuns skolförvaltning ansöker om återbetalning så borde återbetalning inte medges. Detta då verksamheten inte är skattepliktig, och det var ju en av grundförutsättningarna för att återbetalning skulle vara möjlig..

Ytterligare begränsningar i rätten till återbetalning finns enligt ML kapitel 10 § 2 avseende förmedling av en vara eller tjänst. Om en förmedling sker så har förmedlaren endast rätt till återbetalning om den slutlige uppdragsgivaren hade haft rätt till återbetalning. Så om en utländsk förmedlare förmedlar en tjänst till en privatperson medges ingen återbetalning. Detta då en privatperson inte är berättigad till återbetalning. Om däremot den slutlige uppdragsgivaren är en annan utländsk företagare är återbetalning till förmedlaren möjlig.

Om en vara tas in till Sverige för att här säljas till en privatperson medges ingen återbetalning. Här kan ju inte omvänd skattskyldighet tillämpas då köparen inte är registrerad till moms.

En återbetalningsbegränsning finns även för utländska resebyråer. För svenska resebyråer gäller att de antingen kan tillämpa allmänna regler enligt ML kapitel 9b § 6 eller vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt ML kapitel 9b § 3. Allmänna regler kan endast användas om köparen har rätt till avdrag eller återbetalning. Saknas denna rätt kan endast VMB tillämpas. Allmänna regler innebär att resebyrån har avdragsrätt för momsen på inköp och att moms

även debiteras på resebyråns försäljning till köparen. VMB innebär att resebyrån inte har någon avdragsrätt för momsen på inköp som avser varor och tjänster som kommer resenären direkt tillgodo. Moms tas emellertid endast ut på den vinst som resebyrån gör på försäljningen av resan. Detta innebär att återbetalning endast medges om den utländska resebyrån kan visa att den moms som de ansöker om att få återbetald är hänförlig till försäljningar där de kan tillämpa de allmänna reglerna. De måste alltså visa att allmänna regler finns i det land som de kommer från och att köparen av deras resa är en näringsidkare med rätt till återbetalning eller avdrag. En ytterligare förutsättning är att den utländska resebyrån inte är skattskyldig för sin försäljning. Vid förmedling av tex hotellnätter så anses den ha skett Sverige vilket betyder att den utländska resebyrån skall registrera sig för moms i Sverige. Sammantaget betyder detta att möjligheten är mycket liten för en utländsk resebyrå att få moms återbetald, som är hänförlig till kostnader som kommer resenären direkt till godo.

2.5.4 Tid och beloppsgräns

Rätten till återbetalning uppkommer när en vara levererats till en köpare eller då en tjänst tillhandahållits. Om betalningen däremot görs i förskott finns dock rätt till återbetalning redan då förskottet har betalats. Då behöver alltså inte någon leverans eller något tillhandhållande ha skett.

Om en ansökan avser kortare tid än ett kalenderår gäller minimibeloppsgränsen 2 000 kr. Avser däremot ansökan ett helt kalenderår eller återstoden därav är minsta belopp som återbetalas 250 kr. Beloppen kan härledas från artikel 7 i rådets åttonde direktiv. Där omnämns vissa beloppsgränser angivna i Euro. Dessa belopp har sedan omvandlats till svenska kronor. Det är de beslutade beloppen om återbetalning som avses och inte de yrkade.²⁵

En ansökningsperiod ska vara minst tre kalendermånader i följd. Ansökningsperioden får högst vara ett år. Om däremot ansökningsperioden avser återstoden av året kan ansökningsperioden vara kortare än ett år. Stöd för dessa återfinns i det åttonde direktivets bilaga E. En ansökan ska avse förfluten tid.²⁶ Det kan nämnas att omfattar ansökan två kalenderår ska den handläggas som två skilda ansökningar.²⁷ En sökande har sex månader på sig att ansöka om återbetalning efter det att kalenderåret passerat. Det kan noteras att detta innebär att Skatteverket genom Särskilda skattekontoret i Ludvika ska ha mottagit ansökan senast den 30 juni året efter det kalenderår som ansökan avser. Det räcker inte att sökanden postat ansökan den 30 juni.

Avslutningsvis kan noteras att om ett japanskt mjukvaruföretag via Internet tillhandhåller ett program till privatpersoner i Tyskland, Danmark, Finland och Sverige, då ska egentligen det japanska företaget momsregistrera sig i dessa fyra länder. Nu finns dock förenklingsregler som säger att det räcker om det japanska bolaget registrerar sig i ett EG-land. Sedan debiterar företaget respektive lands momssats vid försäljningarna. All moms levererar sedan det japanska företaget in till det Skatteverk där bolaget är registrerat. Momsen fördelas sedan till respektive land av detta Skatteverk. Om ett sådant utländskt företag valt att registrera sig i Sverige gäller samma återbetalningsregler för detta i Sverige momsregistrerade bolag som för utländska företagare. De kan alltså få en återbetalning som utländsk företagare trots att de är registrerade för moms i Sverige.

²⁵ Prop 1990/91:72, s 13

²⁶ A. a. s 11

²⁷ A. a. s 13

2.6 Återbetalning till utländska företagare

Ansökan om återbetalning ska lämnas till Skatteverket. Det är det Särskilda skattekontoret i Ludvika som handlägger ansökningarna. Varje år handläggs cirka 17 000 ansökningar. Det totala belopp som återbetalas per år uppgår till knappt en miljard kronor.²⁸ Det kan i sammanhanget observeras att momsen är, efter arbetsgivaravgifterna, statens enskilt största inkomstkälla. Av år 2001:s samlade statsinkomster på 785 miljarder kronor utgjorde momsen 192,2 miljarder, eller ungefär 24 procent.²⁹

I det fall den utländska företagaren är eller ska vara registrerad till moms ska inte den utländska företagaren ansöka om återbetalning från Särskilda skattekontoret i Ludvika. Återbetalning eller rätt till avdrag fås då istället genom den skattedeklaration som ska lämnas till Utlandsskattekontoret i vid Skatteverket i Stockholm. Det betyder tex att om den utländske företagaren haft omsättning av varor till privatpersoner så ska denne registreras till moms i Sverige. Då lämnas skattedeklaration i vilken avdrag erhålls för all svensk moms. Alltså både avdrag för sådan moms som är hänförlig till försäljningar till privatpersoner och företag, om sådana gjorts.

2.6.1 Ansökan och dess innehåll

Ansökan ska enligt ML kapitel 19 § 3 göras på fastställt formulär. Formuläret är SKV 5801. Mer detaljerade regler för hur formuläret ska vara utformat finns i det åttonde direktivet. Ansökan ska undertecknas av behörig firmatecknare. Det ansökta beloppet ska specificeras i tre delbelopp. Förutom övrig moms så ska sådan moms som avser omvänd skattskyldighet anges särskilt. Angående omvänd skattskyldighet se beskrivning ovan.

Likaså skall moms som avser Öresundsförbindelsen ("Öresundsbron") anges särskilt. Orsaken till detta är det särskilda avtalet Lag (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund. För passage från Sverige till Danmark debiteras svensk moms. För passage från Danmark till Sverige debiteras dansk moms. Momssatsen i både Sverige och Danmark är 25 procent. Avtalet säger att alla utländska företagare som passerar Öresundsförbindelsen ska ansöka om återbetalning för all moms vid Skatteverket i Sverige, dvs. vid Särskilda skattekontoret i Ludvika. Den danska staten faktureras sedan av Sverige för halva den utbetalda momsen som avser Öresundsförbindelsen. Även halva arbetstiden faktureras. För svenska och danska företagare gäller emellertid att all moms som avser Öresundsförbindelsen får dras av i respektive lands momsdeklaration. För svensk del är detta unikt. Det är endast i detta fall som avdrag ges för utländsk moms i den svenska skattedeklarationen.

Blanketten innehåller även en möjlighet att ange ett ombud. Ett ombud är ett företag som specialiserat sig på att hjälpa andra företag att återvinna moms i olika länder. Använder sig sökanden av ett sådant ombud ska det anges på blanketten samt styrkas med en fullmakt i original.

Till ansökan ska fogas faktura. Denna faktura ska enligt det åttonde direktivets artikel 3 vara i original. Orsaken är att varje faktura märks efter beslutad återbetalning. Kopior godtas dock om originalfakturorna förkommit och förlusten av originalfakturorna inte orsakats av sökanden samt att någon risk för dubbel återbetalning inte finns. Det får heller inte finnas någon

²⁸ Punktskatter, 2003, s 18

²⁹ Johansson & Rabe, 2001, s 71

tvekan om att transaktionen verkligen har ägt rum. Stöd för detta finns i två domar från EG-domstolen. Dessa är C-85/95 Reisdorf och C-361/96 Societe Generale. I sammanhanget kan nämnas att med faktura avses numer även en elektronisk faktura. Har den utländska företagaren mottagit en elektronisk faktura så medges återbetalning om en utskrift av den elektroniska fakturan bifogats ansökan.

Ansökan ska även innehålla ett bevis om att sökanden är registrerad till mervärdesskatt i hemlandet. Detta gäller emellertid endast i de fall där sökanden hör hemma i ett EG-land.³⁰ För övriga länder får istället frågan om ett intyg kan godtas bedömas i det enskilda fallet.³¹ Ett intyg av ovan nämnt slag behöver dock endast lämnas var tolfte månad.

Andra handlingar som behövs för att bedöma rätten skall likaså bifogas ansökan. Detta kan t ex vara uppgifter om vilka som är anställda i bolaget. Detta för att styrka att hotellfakturer avser sökandens kostnader trots att de är utställda på en privatperson.

Om ansökan avser importmoms ska ansökan även innehålla en tullräkning. Detta är aktuellt om sökanden exempelvis anlitar en speditör som tagit in varor från tredje land. Speditören debiteras då införselmoms av Tullverket genom en tullräkning. Med den som underlag fakturerar sedan speditören den utländske företagaren för frakt och införselmoms. Den utländske företagaren som kanske sålt varorna i Sverige med tillämpning av omvänd skattskyldighet måste då till originalfakturan från speditören även bifoga en kopia av tullräkningen som visar att speditörens fakturering av införselmomsen är korrekt.

2.6.2 Omprövning och överklagande

I de fall en ansökan har avslagits eller inte helt bifallits har sökanden möjlighet att begära omprövning av det fattade beslutet. En begäran om omprövning skall vara skriftlig. Den ska också innehålla de omständigheter som sökanden hänvisar till som stöd för sin begäran om omprövning. En begäran om omprövning kan också tänkas i en annan situation. Nämligen när sökanden vill få återbetalning för fakturer som ingår i en period där beslut redan fattats. Sökanden har kanske fått ett beslut för perioden januari till mars, men upptäcker i september ytterligare fakturer daterade i februari. Sökanden kan då begära omprövning för perioden januari till mars. Detta för att få återbetalning för fakturorna daterade i februari

Om frågan däremot avgjorts av länsrätten eller kammarrätten kan någon mer omprövning inte göras. Tidsfristen för en begäran om omprövning är minst ett år. En begäran om omprövning för ett beslut som rör perioden januari till mars 2003 skall alltså senast ha mottagits av Skatteverket den 31 december 2004. Här finns en viss skillnad mot vad som gäller för svenska företag. Enligt Skattebetalningslagen (1997:483), är tiden för omprövning för ett svenskt momsregistrerat bolag sex år. Orsaken till denna skillnad i omprövningstid är att en så pass lång tid som sex år inte anses lämplig för företag som inte är etablerade i Sverige.³² Möjligen strider denna regel mot den icke diskrimineringsprincip som finns i det åttonde direktivets artikel 7, dvs. att utländska företag inte får behandlas sämre än de inhemska företagen.

Ett överklagande hanteras av Länsrätten i Dalarnas län, alltså av länsrätten i Falun. Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då klaganden tog del av beslutet. Överklagandet ska vara skriftligt och innehålla de omständigheter som sökan-

³⁰ Prop 1994/95:57, s 145 f

³¹ A. a. s 146

³² A. a. s 147

den återoppar. Skatteverket tar ställning till överklagandet. Kan inte överklagandet helt bifallas skickas det vidare till Länsrätten i Falun.

2.6.3 Återtagande av för högt belopp

I det fall en återbetalning gjorts med ett för stort belopp finns möjlighet för Skatteverket att återta detta belopp. Exempelvis kan det tänkas att återbetalning av moms medgivits på ett inköp av personbil. Sökanden har kanske uppgett att det avser en lastbil. Då den oriktiga uppgiften legat till grund för återbetalningen kan Skatteverket besluta om att det felaktigt återbetalade beloppet ska betalas tillbaka av sökanden. Men beloppet kan kvittas mot belopp som ska återbetalas för andra ansökningar som sökanden har lämnat till Skatteverket.

Om en oriktig uppgift lämnats och att detta lett till att ett felaktigt belopp återbetalats så kan reglerna om skattebrott i Skattebrottslagen (1971:69) bli aktuella.³³ För skattebrott begångna av utländska företagare är det internationella åklagarkammaren i Uppsala som handlägger anmälningarna. Tidsgränsen för att kräva att en återbetalning skall betalas tillbaka är fem år.

Om en sökande, som enligt beslut skall betala tillbaka ett belopp som felaktigt återbetalats, inte betalar tillbaka detta belopp finns möjligheten för Skatteverket att anlita Kronofogden i Sverige. Kronofogden kan sedan kontakta respektive lands exekutionsväsende för att driva in denna fordran.

³³ Prop 1995/96:170, s 72

3 EG-domarna Debouche och Siena

Här följer en mer detaljerad beskrivning av de två EG-domarna C-302/93 Debouche och C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena. Vilken ställning har EG-domar som rättskälla i Sverige? I dessa sammanhang brukar talas om direkt effekt. Med direkt effekt menas normalt att en regel i ett direktiv omedelbart kan användas av skattskyldiga eller sökanden om regeln talar till deras fördel. Direkt effekt kan endast åberopas av den enskilde mot staten.³⁴ EG-domarna Debouche och Siena är dock till den sökandens nackdel. De inskränker rätten till återbetalning. Direkt effekt är därmed inte möjlig. Domarna från EG-domstolen var därför tvungna att inarbetas i svensk lag för att de skulle gälla i Sverige. Detta gjordes genom förändringen av ML:s kapitel 10 § 1.

Ett lands lokala domstol har möjlighet att begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Detta då företag och enskilda har rätt att åberopa gällande direktiv inför sin lokala domstol. Genom förhandsavgörandet meddelar EG-domstolen sin inställning. Men det är alltså den lokala domstolen som söker ett förhandsavgörande. En enskild medborgare kan inte göra det.

3.1 Debouche

Detta fall gällde en tvist mellan den belgiske advokaten Debouche och den holländska skattemyndigheten. Skattemyndigheten i Holland medgav inte återbetalning av moms till den belgiske advokaten. Den belgiske advokaten överklagade då till den lokala domstolen Gerechtshof i Gravenhage. De begärde i sin tur förhandsavgörande av EG-domstolen. Omständigheterna var i huvudsak att den belgiske advokaten hade leasat en bil i Holland. Den holländska moms som han därmed debiterades sökte han tillbaka som utländsk företagare. Emellertid är advokatverksamhet inte skattepliktig i Belgien, men samma verksamhet är skattepliktig i Holland. Så trots att den belgiske advokaten skickade in både ansökningsblankett och originalfakturor till den holländska skattemyndigheten medgavs ingen återbetalning. Detta då den belgiske advokaten inte kunde presentera ett intyg om att han var registrerad till moms i Belgien. EG-domstolen anförde i sin dom att ett intyg om momsregistrering i hemlandet måste enligt det åttonde direktivet bifogas ansökan. Om något sådant intyg inte kan uppvisas finns heller ingen rätt till återbetalning. Domstolen menade vidare att det åttonde direktivet syftar till att undvika att en konkurrenssnedvridning skapas. Skulle den belgiske advokaten medges återbetalning så skulle han behandlas bättre än holländska advokater. Advokaterna i Holland får avdragsrätt därför att de bedriver skattepliktig verksamhet. Skulle den belgiske advokaten medges återbetalning skulle han få det trots att hans verksamhet inte är skattepliktig.

Domen slår alltså fast att den verksamhet som bedrivs måste vara skattepliktig för att återbetalning ska kunna vara möjlig till en utländsk företagare från ett annat EG-land.

3.2 Siena

Detta rättsfall beskriver en lite annorlunda situation än Debouche. Den här gången är det en tvist mellan den Franska skattemyndigheten och det italienska bank och finansieringsinstitutet Monte Dei Paschi Di Siena (Siena). Bolaget Siena hade ett representationskontor i Frankrike. Detta kontor ansågs dock inte utgöra en fast etablering så bolaget ansökte om återbetalning av den franska moms som representationskontoret debiterats. Den franska skattemyndigheten avslog bolagets återbetalningsansökan. Detta då bolagets verksamhet inte var skattepliktig i Frankrike. Bolaget överklagade då till Cour administrative d'appel de Paris. Denna domstol

³⁴ Bernitz & Kjellgren, 1999, s 87

beslutade att bolaget skulle erhålla en återbetalning som beräknades genom att den procent-sats i Italien som beskriver relationen mellan skattepliktig och ej skattepliktig verksamhet skulle användas. Denna dom överklagades då av den franska skattemyndigheten till Conseil d'état. Denna domstol begärde förhandsavgörande av EG-domstolen och ställde två frågor. Är det rätt att använda en procentsats vid denna återbetalningssituation och om det är det, hur ska den i så fall beräknas?

EG-domstolen fastslog att skattskyldiga som är etablerade i en medlemsstat där de inte enbart utför skattepliktiga transaktioner har rätt till återbetalning av en del av den mervärdesskatt som de debiterats i en stat där de inte är etablerade. Den del som ska återbetalas beräknas genom att det först fastställs vilka transaktioner som medför avdragsrätt i etableringsstaten. Därefter ska hänsyn tas till vilka transaktioner som medför avdragsrätt i återbetalningsstaten samt vilka kostnader som medför rätt till avdrag i återbetalningsstaten.

Av Siena- domen kan alltså tre förutsättningar utläsas för att återbetalning ska vara möjlig. Först ska den omsättning för vilket förvärvet har skett medföra avdragsrätt i etableringsstaten. För det andra ska denna omsättning, om den gjorts i återbetalningsstaten, ha fört med sig avdragsrätt där. För det tredje ska inga avdragsbegränsningar i återbetalningsstaten finnas.³⁵ Omsättningen i etableringsstaten måste alltså vara skattepliktig. Om det i etableringsstaten däremot finns en avdragsbegränsning för den moms som ska återbetalas har ingen betydelse.

Detta kan illustreras med följande exempel. Om det i etableringsstaten finns en avdragsbegränsning som säger att endast 50 procent av moms på bilhyra är avdragsgill så påverkar detta inte en återbetalning av moms från ett annat EG-land. Om däremot motsvarande avdragsbegränsning finns i återbetalningsstaten så återbetalas endast 50 procent av momsen på bilhyran. Notera dock att om omsättningen i något av länderna är undantagen från skatteplikt så återbetalas ingen moms, då medför ju inte omsättningen någon avdragsrätt.³⁶

Den första förutsättningen sänkades i ML fram till 1 januari, 2003. Först då infördes den som punkt 2 i ML kapitel 10 § 1. Sverige valde att endast införa denna regel för omsättningar som görs i andra EG-länder. Samma förutsättning skulle ju även kunna gälla för omsättningar som görs i länder utanför EG. Men moms finns ju inte i alla länder, t ex inte i USA. Hur ska en amerikansk företagare kunna visa att hans omsättning medför skatteplikt i hemlandet? Detta ledde till att Sverige valde att endast införa Siena-domens konsekvenser för omsättningar som görs i andra EG-länder.

³⁵ Prop 2002/03:5, s 85

³⁶ Pro A. a. s 85

4 Brevundersökningen

Några olika EG-länders Skatteverk har mottagit och svarat på frågorna. De EG-länder som valts ut är Danmark, Finland, Irland, Storbritannien och Tyskland. Detta då dessa länder är de som Svenska företag troligtvis har störst kontakt med. De ställda frågorna finns som bilaga 1. I vissa fall har de inkomna svaren kompletterats med telefonsamtal eller information från Internet för att förtydliga eller komplettera vissa uppgifter. Här följer nu en redogörelse för de svar som inkommit. Presentationen är sorterad per land. Framställningen är koncentrerad på fyra huvudsakliga områden. Inledningsvis redovisas översiktligt de generella reglerna för återbetalning i respektive land. Framställningen kan inte betecknas som en fullständig beskrivning av avdragsförbudet i respektive land. Den andra frågan är om landet har implementerat EG-domen C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena i sin lagstiftning eller om domen tillämpas på något annat sätt vid beslut om återbetalning av moms till utländska företagare. Den tredje aspekten är om passagerartransport med tåg är en skattepliktig omsättning i respektive land. Detta för att visa på vilka konsekvenser Sveriges införande av de två EG-domarna har fått. Avslutningsvis redovisas om omvänd skattskyldighet har införts i respektive land. En sammanfattande tabell av svaren på de tre sista frågorna finns under avsnitt 5.

4.1 Danmark

I Danmark gäller att momsen ska vara hänförlig till ett företag som inte har någon fast residensplats i Danmark. Dessutom ska momsen avse kommersiell verksamhet och verksamheten ska medföra registrering enligt den danska Mervärdesskattelagen. Återbetalning medges för sådan moms som de danska momsregistrerade företagen kan dra av i sin momsredovisning. Det innebär att återbetalning av moms inte medges för privata kostnader t ex måltider, inköp och reparation för fordon med färre än 9 personplatser. Återbetalningen av moms avseende hyrbilar är begränsad till användningen och tidsperioden. Inte heller återbetalas moms som inte skulle ha debiterats då omsättningen inte är momspliktig på grund av att den är ett gemenskapsinternt förvärv.

För ansökningar med en tidsperiod som understiger ett år är minimibeloppet för återbetalning 1 500 danska kronor. Om ansökningsperioden är ett år är minimibeloppet 200 danska kronor. En ansökningsperiod, som inte avser återstoden av året, måste minst vara tre månader. En ansökan som avser år 2003 måste ha mottagits av Told Skat senast den 30 juni 2004. Överklaganden av beslut hanteras av Told-og Skattestyrelsen i Köpenhamn.

Danmark har inte infört EG-domen C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena. Däremot så används domarna som ”fortolkningsbidrag ved administrationen i övrigt”. Så domarna används alltså till ledning för beslut i handläggningen. Men domarna är följaktligen inte implementerade i lagstiftningen.

Passagerartransport med tåg i linjetrafik är inte skattepliktigt.

De regler som finns i Sverige angående omvänd skattskyldighet har inte införts i Danmark.

4.2 Finland

Momsen ska vara hänförlig till en utländsk näringsidkares verksamhet i utlandet. Näringsidkaren får alltså inte vara skattskyldig för försäljning i Finland eller ha ett fast etableringsställe där. Likaså ska momsen avse omsättningar som medfört skattskyldighet i Finland eller att kö-

paren eller finska staten är skattskyldig. Det förutsätts att momsen skulle ha varit avdragbar. Det innebär att bland annat moms som avser möten, varuprover, mässor, kartor, hotell, bränsle bilreparationer, bilhyra och parkering är möjlig att ansöka om återbetalning för. Emellertid gäller att moms som hänför sig till privata kostnader inte återbetalas.

Minimibeloppen för ansökningar som avser ett helt år eller senare delen av året är 25 Euro. Avser ansökan en annan tidsperiod är minsta totala belopp att återsöka 200 Euro. Enligt Artikel 150.4 den finska Mervärdesskattelagen ska en ansökan ha mottagits inom sex månader från det år som den avser. Ett överklagande ska ha nått provinsdomstolen i Uusimaa inom tre år från det år som ansökan avser.

Av det svar som givits av det finska Skatteverket framgår att Finland inte har implementerat de två EG-domarna i sin lagstiftning. Enligt Artikel 122.1 i den finska Mervärdesskattelagen gäller att momsen i ansökan ska vara hänförlig till verksamhet utomlands samt att den omsättning som momsen är hänförlig till ska medföra skattskyldighet i Finland eller att köparen eller finska staten är skattskyldig. I Finland gäller alltså i huvudsak de regler som fanns i Sverige fram till 1 januari, 2003.

Passagerartransport med tåg är skattepliktigt i Finland.

I Finland finns sedan en tid tillbaka de regler om omvänd skattskyldighet som även finns i Sverige.

4.3 Irland

Grundregeln är att företag som inte är ”engaged in business in the State” har möjlighet att ansöka om återbetalning av irländsk moms. Principen är att den moms som är avdragsgill för en irländsk momsregistrerad företagare också ska vara möjlig att återbetala. En förutsättning är emellertid att den sökandens verksamhet i hemlandet skulle medföra skatteplikt i Irland om verksamheten bedrevs där. I Irland är avdragsförbuden relativt omfattande vilket innebär att samma omfattande undantag även gäller för återbetalning av moms till utländska företagare. Exempel på moms som inte återbetalas är hotellövernattning, mat och dryck, resor, inköp av personbil, bensin, diesel och lyxartiklar som orientaliska mattor.

Minimibeloppen för återbetalning är 200 Euro för en ansökningsperiod som är kortare än ett kalenderår. I andra fall gäller 25 Euro som beloppsgräns samma gräns gäller även om ansökan avser återstoden av året. Ett överklagande ska ha mottagits av ”The Revenue Commissioners” inom 21 dagar från den dag sökanden tog del av beslutet.

I Irland har inte de två EG-domarna införts. Det som är viktigt vid en återbetalningsansökan i Irland är de irländska avdragsreglerna. Huruvida omsättningen som momsen i ansökan avser är skattepliktig eller inte i ansökarens hemland har ingen betydelse.

Passagerartransport med tåg i linjetrafik är inte skattepliktigt. Inte heller finns i Irland några regler om omvänd skattskyldighet.

4.4 Storbritannien

Reglerna om återbetalning av moms till utländska företagare återfinns i Section 39 i Value Added Tax Act samt i Parts XX och XXI i VAT Regulations 1995 (1995/2518). Där framgår att endast moms som är hänförlig till ”business supplies” återbetalas. I de fall anskaffningen

avser både till ”business supplies” och till ”non-business supplies” kan en fördelning göras där den del som avser till ”business supplies” ersätts. Liksom i Sverige gäller att moms hänförlig till personbilsinköp inte återbetalas. Likaså återbetalas endast 50 procent av moms som avser hyra av personbil. Ingen återbetalning medges för kostnader hänförliga till ”entertainment/hospitality expenses”.

Minimibeloppen för återbetalning är 130 Pund om ansökan avser en period kortare än ett kalenderår utom då perioden avser återstoden av året. I detta fall liksom om ansökan avser ett helt kalenderår är minimibeloppet 16 Pund. Ansökan ska ha mottagits inom sex månader räknat från slutet av det kalenderår som den avser. Ansökan handläggs av HM Customs and Excise i Londonderry. Om den sökande vill överklaga ett beslut ska detta göras inom 30 dagar från den dagen beslutet daterades. Det är The Independent VAT and Duties Tribunals i London som behandlar överklagandena.

Storbritannien har inte infört de två EG-domarna. Om omsättningen i ansökarens hemland är skattepliktig eller inte spelar alltså ingen roll vid bedömningen av rätten till ersättning. Några regler om omvänd skattskyldighet finns inte i Storbritannien.

Passagerartransport med tåg är inte skattepliktigt i Storbritannien.

4.5 Tyskland

I Tyskland gäller att momsen ska vara hänförlig till sökandens verksamhet i utlandet. Återbetalning medges endast om sökanden inte enligt den tyska Mervärdesskattelagen är skattskyldig för omsättningar gjorda i Tyskland. Sökanden måste även vara en ”unternehmer” som enligt 3 § absatz 1 i den tyska Mervärdesskattelagen saknar en fast etablering i Tyskland. Det finns restriktioner på återbetalning av moms avseende representationskostnader. Normalt återbetalas 80 procent av denna moms. Detta under förutsättning att kostnaderna inte avser personlig gästfrihet.

Det minsta belopp som gäller för återbetalning är 200 Euro om ansökan avser en kortare tid än ett kalenderår. I andra fall gäller 25 Euro som beloppsgräns, även om ansökan avser återstoden av året. Ett överklagande ska ha inkommit inom en månad från den dag som sökanden tog del av beslutet. Överklaganden skickas till Bundesamt für Finanzen i Bonn.

De två EG-domarna är implementerade i § 15 ”absatz” 2 och 3 i den tyska Mervärdesskattelagen. Sedan hur länge de varit implementerade är dock oklart. Några regler om omvänd skattskyldighet finns inte i Tyskland.

Passagerartransport med tåg är skattepliktigt i Tyskland.

5 Sammanfattande kommentar

Inledningsvis ges en relativt utförlig redogörelse av de regler som gäller för återbetalning av moms till utländska företagare. Orsaken till att en möjlighet finns för återbetalning av moms till utländska företagare finns är konkurrensneutralitet. Skulle inte återbetalningsmöjligheten finnas skulle utländska företagare behandlas sämre än vad svenska företagare görs i moms-sammanhang.

För rätt till återbetalning krävs att den sökande kan anses som utländsk företagare. Det utländska bolaget får alltså inte ha en fast etablering i Sverige. För rätt till återbetalning krävs vidare att den utländska omsättning, som momsen i ansökan avser, är skattepliktig enligt svenska regler. För omsättningar som görs i andra EG-länder krävs även att omsättningen ska vara skattepliktig i det land där den görs. Likaså krävs att den moms som återsöks är korrekt debiterad och inte heller omfattas av något avdragsförbud.

En ansökan ska ha inkommit till Skatteverket senast 6 månader räknat från det år som den avser. En ansökningsperiod måste vara minst tre kalendermånader om ansökan inre avser återstoden av året. Beloppsgränserna som gäller är 250 kronor om ansökan avser ett helt år eller återstoden därav. I annat fall är minsta belopp som återbetalas 2 000 kronor.

Ansökan ska göras på blankett SKV 5801 och ska även innehålla fakturor i original. Ansökan ska också innehålla ett verksamhetsbevis. Är sökanden från ett EG-land krävs ett bevis som visar att sökanden är registrerad till moms i hemlandet. Sökanden har möjlighet att ompröva eller överklaga ett beslut. Begäran om omprövningar ska ha inkommit senast ett år efter det år som ansökan avser. En överklagande ska ha mottagits av Skatteverket inom två månader från den dag som klaganden tog del av beslutet. I det fall ett för högt belopp har återbetalats kan respektive lands kronofogdemyndighet kontaktas för indrivning.

Sverige införde 1 januari, 2003 en tredje förutsättning för återbetalning av moms till utländska företagare. För omsättningar som görs i andra EG-länder krävs att omsättningen ska vara skattepliktig i det land där den görs. Den principen framgår av mål C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena ifrån EG-domstolen.

Genom brevundersökning har några av Skatteverken i olika EG-länder tillfrågats om olika aspekter på deras regler för återbetalning av moms till utländska företagare. Inledningsvis kan konstateras att de formella reglerna är de samma i alla tillfrågade länder. Beloppsgränserna är med valutaomvandlingar desamma. Likaså finns samma tidsgräns för inkomna ansökningar. Däremot skiljer sig tidsgränserna om överklagande åt betydligt. Orsaken är sannolikt att respektive lands besvärstider avseende inhemska momsbeslut även gäller för återbetalningar till utländska företagare. Sverige har dock valt att ha besvärstiden två månader trots att besvärstiden för inhemska momsregistrerade företagare är sex år. Detta kan strida mot principen i åttonde direktivet som säger att samma regler som gäller för skattskyldiga i landet även ska gälla för de utländska företagarna.

En annan tydlig skillnad som visar sig i undersökning är vilka olika regler som gäller för vilken moms som återbetalas i respektive land. Tyskland och Sverige verkar ha de minst begränsande avdragsförbuden. Medan reglerna i Irland är betydligt mer begränsande. Hur kan det vara så? Ett svar kan vara att enligt det sjätte momsdirektivet stadgas vilka olika avdragsbegränsningar som får finnas inom EG. Trots det kan länderna ha fått olika undantag genom anslutningsfördragen som gjordes upp då landet gick med i EG. Det är t ex därför som Sverige

kan ha kvar avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad. Trots att något sådant avdragsförbud inte finns i det sjätte momsdirektivet.

Tabell 1

	Infört Siena	Omvänd skattskyldighet	Passagerartransport med tåg skattepliktigt?
Danmark	Till viss del	Nej	Nej
Finland	Nej	Ja	Ja
Irland	Nej	Nej	Nej
Sverige	Ja	Ja	Ja
Storbrit.	Nej	Nej	Nej
Tyskland	Ja	Nej	Ja

Reglerna om omvänd skattskyldighet, som är tänkta att förenkla företagens handel, har införts i Sverige och Finland. I övriga länder tvingas alltså utländska företagare registrera sig för moms trots att de säljer varor eller tjänster till momsregistrerade företag i respektive land.

Passagerartransport i linjetrafik med tåg är inte skattepliktigt i Danmark, Irland eller Storbritannien. Däremot är dessa transporter skattepliktiga i de övriga tillfrågade länderna. Detta är intressant med tanke på den sista frågan i brevundersökningen. Det visar sig att endast Sverige, Danmark och Tyskland har infört de regler som fastslogs i EG-domstolens dom C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena. Detta faktum kan missgynna företagarna i just dessa tre länder.

Antag att ett tågbolag som är verksamt på Irland med persontransporter tänker sig att hyra tågagnar. Kanske finns två anbud att ta ställning till. Ett anbud lämnas från ett företag verksamt i Sverige och ett anbud ges från ett företag ifrån Finland. Antag vidare att anbuden är helt identiska i både pris, tågagnar och övriga villkor. Svensk moms kommer att debiteras om uthyrningen görs av det svenska bolaget. På samma sätt kommer finsk moms att debiteras om uthyrningen görs av det finska bolaget. Vilket anbud kommer det irländska tågbolaget att välja? Sannolikt kommer det finska anbudet att väljas. Detta pga. att i Finland finns inget krav vid återbetalning av moms på att den omsättning som momsens i återbetalningsansökan är hänförlig till ska vara skattepliktig. Detta krav finns ju däremot sedan den 1 januari 2003 i Sverige. Den finländska momsens kan alltså återbetalas men inte den svenska.

Det kan alltså konstateras att de regler, som slogs fast i Siena-domen, inte har införts i alla EG-länder. Detta är inte bra för t ex de svenska företag som sysslar med uthyrning av tågagnar. Istället vore en önskvärd situation att Siena-domens regler infördes i samtliga länder. På så sätt skulle samma villkor gälla i alla EG-länder.

På sikt kan kanske därför förväntas att EG-kommissionen kommer att rikta anmärkning mot de länder som ännu inte infört reglerna som fastslogs i Siena-domen. För domen är ju ingen ny lagstiftning i sig utan endast ett avgörande om hur direktivets regler ska tolkas. Inför inte länderna Siena-reglerna kan den slutliga konsekvensen för dessa länder bli att de dras inför EG-domstolen av EG-kommissionen. Följden kan där bli att landet får betala böter. Men detta gäller alltså inte Sverige då Siena-reglerna redan är införda här.

KÄLLOR

Litteratur

- Allgårdh, O & Norberg S (1999) EU och EG-rätten, Stockholm: Norstedts Juridik
- Bernitz, Ulf & Anders Kjellgren (1999) Europarättens grunder, Stockholm: Norstedts Juridik
- Forssén, Björn (1995) Svensk moms i EU, Stockholm: Juridik & Samhälle
- Forssén, Björn (2001) Momshandboken, Stockholm: Norstedts Juridik
- Handledning för mervärdesskatt (2003) RSV 553 utgåva 14 utgiven av Riksskatteverket
- Holme, I M & Solvang B K (1997) Forskningsmetodik, Lund: Studentlitteratur
- Johansson, G & G Rabe (2001) Det svenska skattesystemet, Stockholm: Norstedts Juridik
- Klerup, J & Åkerfeldt, S (1995) Den EG-anpassade momsen, Stockholm: Ernst & Young
- Klerup, J & Westfahl, L (2002) Den svenska momsen, Stockholm: Ernst & Young
- Kvale, Steinar (1997) Den kvalitativa forskningsintervjun, Lund: Studentlitteratur
- Lundén, B & U Svensson (2003) MOMS praktisk handbok i mervärdesskatt, Näsviken:
Björn Lundén Information
- Mattson, M & Melz, P (1997) Mervärdesskatt, Uppsala: Iustus Förlag
- Momsbroschyren 2000 RSV 552 utgåva 15 utgiven av Riksskatteverket
- Punktskatter (2003) RSV 505 utgåva 16 utgiven av Riksskatteverket
- Ståhl, K & Österman, R p (2000) EG-Skatterätt, Stockholm: Iustus Förlag

Propositioner

- Proposition om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare 1990/91:72
- Proposition Mervärdesskatten och EG 1994/95:57
- Proposition Översyn av skattebrottslagen 1995/96:170
- Proposition Vissa mervärdesskattefrågor, m.m. 2002/03:5

EG-domar

- C-302/93 Debouche
- C-85/95 Reisdorf
- C-361/96 Societe Generale
- C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena

Dear Madame, dear Sir

BILAGA 1

Hello!

I am a student at Uppsala University in Sweden. I am writing a thesis about repayment of Value Added Tax (VAT) to foreign companies. I would like to know if you have incorporated the two EC-jurisdictions C-302/93 Debouche and C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena in your local VAT legislation. In Sweden these rules were 1 January, 2003 incorporated in the Swedish Value Added Tax Act, Mervärdesskattelagen (1994:200) chapter 10 § 1. That means that the following conditions must be fulfilled for the VAT to be refunded:

- The VAT must be on the purchase (acquisition) or import of goods or services for business in other countries than Sweden.
- The sale (turnover) would have been subject to VAT, or would have entailed the right to a refund if it had taken place in Sweden.
- **If the sale (turnover) takes place in another EC country then it has to be subject to VAT or entitles to a refund in that country.**

So do you have the same rules in your country? If yes, since how long time have you had these rules? Do you have the same rules for applicants from countries outside the EC? How do you check that the VAT relates to a VAT liable turnover in the applicant's country? If you don't have these rules, are you planning to introduce them in the near future?

I would also like to know what turnovers in your country that is subject to VAT or entitles to a refund in your country. In Sweden, for example, nursing and education is not subject to VAT.

I would also very much appreciate if you could provide me with your application form and information about your country's rules about repayment of VAT to foreign companies.

Please send your answers and material to

Per Karlsson
Stationsvägen 37
770 13 Grangärde
SWEDEN

Please don't hesitate to contact me if something is confusing, my E-mail is **karlssonkarlsson@hotmail.com** if you could send me your answers and material before April 15 I would be very grateful.

I thank you in advance and hope that you have the possibility to help me.

Best Regards

Per Karlsson