

## **Redovisningskonsulten 2 1995, s. 26-30**

### **De nya momsreglerna efter årsskiftet 1994/95**

Den 1 januari 1995 blev som bekant Sverige medlem i den europeiska unionen (EU) och med detta följde en del förändringar för de svenska företagens mervärdesbeskattning. En del förändringar skedde beträffande den nationella beskattningen, men det är främst på den internationella sidan - och då i första hand vid handel med andra EU-länder - som regeländringarna märks mest. I denna artikel skall jag försöka ge några tips om hur man kan resonera när man skall bedöma om en affär med utlandet skall momsbeläggas eller inte, men först något om nyheterna på det nationella planet.

#### **Nationella affärer**

De svenska moms skyldiga företagen har sedan årsskiftet fått nya regler för s.k. uttagsmoms vilka innebär dels lindringar i beskattningen, dels skärpningar.

Lindringarna består i att en försäljning till underpris eller ett privat uttag av såväl varor som tjänster inte längre skall uttagsbeskattas på ett underlag "upp till marknadsvärdet". För varorna skall riktmärket i stället vara inköpspriset alternativt tillverkningskostnaden, och för tjänsterna skall motsvarande underlag utgöras av kostnaden för att utföra tjänsten vid uttagstillfället. I båda fallen skall alltså inte längre hänsyn tas till utebliven vinst utan tanken är att endast det för höga momsavdraget på investeringarna skall kunna "hämtas tillbaka" av staten på grund av uttaget. Prisreduceringar i form av mängdrabatter, sedvanliga personalrabatter och annan marknadsmässigt betingad prisnedsättning är givetvis fortfarande sådant som inte utlöser någon momsmässig uttagsbeskattning. De nya reglerna innebär emellertid att underlaget för uttagsbeskattning på momsområdet blir snävare än på inkomstskatteområdet, där marknadsvärdet fortfarande tjänar som riktmärke för uttagsbeskattningen.

Skärpningen består dels i att uttagsbeskattning av tjänster numera inte förutsätter en utåtriktad verksamhet, dels i att införandet av institutet korrigerande av ingående moms på s.k. investeringsvaror (med anskaffningsvärde över 200 000 kronor) utgör ett komplement till uttagsbeskattningen i fall där uttagsbeskattning tidigare inte har varit möjlig. Införandet av institutet korrigerande av ingående moms innebär jämväl en lindring i beskattningen då det också ger möjlighet till ytterligare avdrag under korrigeringstiden (sex år för fastigheter och fem år för andra varor) när användningen av investeringsvaran i fråga i den moms skyldiga delen av en verksamhet ökar i förhållande till vad som gällde vid förvärvet.

Det finns även annat som förändrades den 1 januari 1995 vad gäller den nationella momsbeskattningen, men nu nämnda är det viktigaste enligt min mening. Framgent är för övrigt ytterligare förändringar att vänta härvidlag, vilka sannolikt föreslås redan i propositionen som väntas till den 28 mars 1995. Jag tänker då i första hand på utredningen inom finansdepartementet om införande av en vinstmarginalbeskattning av handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, vilket kommer att innebära att nuvarande system med avdragsrätt för s.k. fiktiv moms vid förvärv från privatpersoner och andra icke yrkesmässiga personer försvinner. Materiellt sett skall en sådan förändring inte innebära någon skärpning av beskattningen, men det blir ju en avsevärd systemförändring på momsområdet.

## **Internationella affärer**

I fortsättningen berör jag enbart de förändringar som skedde på momsområdet den 1 januari 1995 beträffande svenska personers och företags förhållande till utlandet. Därvid skall jag försöka ge några praktiska råd för hur man kan gå till väga för att rätt fylla i momsdeklarationens nya positioner och den för svenskt vidkommande helt nya s.k. kvartalsredovisningen. Först skall jag emellertid säga något generellt om de nya reglerna och det nya kontrollsystemet för EU-handeln.

### **Slopad gränskontroll för s.k. gemenskapsvaror**

Genom EU-inträdet tillhör Sverige numera EUs tullunion, vilket innebär att vi tillämpar samma ytter tullar som övriga länder i gemenskapen och att varor skall kunna röra sig fritt utan gränskontroller mellan medlemsländerna. En vara från ett tredje land (land utanför EU) som förtullas in i ett gemenskapsland "övergår till fri omsättning"; den blir en gemenskapsvara som utan tullprocedurer kan flyttas mellan medlemsländerna. EU utgör också ett gemensamt skatteområde (gäller både moms och punktskatter), vilket innebär att tullens verksamhet med momsbeskattning av varuinförsel är förbehållen tredjelandshandeln. Vid förflyttning av varor mellan medlemsländerna skall inte någon gränskontroll utföras av tullen utan kontrollbehoven skall lösas inom skattesystemet vilket innebär en helt ny beskattningsordning på momsområdet just för Sveriges varuhandel med andra EU-länder.

### **Nytt kontrollsystem**

Den nya beskattningsordningen för EU-handeln ligger helt inom det ordinarie moms systemet och sker alltså utan tullens medverkan. Enkelt uttryckt kan man säga att "tullmomsen" vid varuinförsel från andra EU-länder har "flyttats in i momsdeklarationen" och redovisas där som en beräknad förvärvsskatt, vilken genom samarbete mellan skattemyndigheterna i berörda länder kan stämmas av mot leverantörens uppgifter. Vänder man på det hela skall en varuleverans från Sverige till annat EU-land kunna stämmas av mot de uppgifter köparen lämnar till skattemyndigheten där. Vad det är fråga om är att redovisningen som sker i de nya positionerna i momsdeklarationen (raderna 4, 10 och 11) tillsammans med lämnade uppgifter i en periodisk sammanställning, en s.k. kvartalsredovisning, skall bilda nödvändigt kontrollmaterial. Skattemyndigheterna i EU-länderna är uppkopplade till datanätet Value Added Network som ingår i systemet VAT Information Exchange System. Uppgifterna från företagen samlas i respektive land upp av en särskild myndighet, Central Liaison Office (CLO), som i Sverige finns hos riksskatteverket (RSV). Det är dock inte bara myndigheternas kontrollbehov som skall tillgodoses genom den nya beskattningsordningen. Som vi skall se kommer ett företag vid bedömningen av huruvida moms skall debiteras vid försäljning av varor till en kund i annat EU-land och även vid tillhandahållande av vissa tjänster i samband med varuhandeln mellan Sverige och andra EU-länder att behöva känna till kundens momsstatus. Moms debiteras inte för en varuleverans till annat EU-land om kunden åberopar ett momsregistreringsnummer (VAT-nummer) i annat EU-land. Tanken är att ett företag skall kunna få ett sådant VAT-nummer som åberopats bekräftat genom att vända sig till lokalt skattekontor som i sin tur kan kontrollera via CLO hos RSV.

### **Beskattningsordningen för tjänsterna - oförändrad**

I sammanhanget skall erinras om att beskattningsordningen för tjänsterna är oförändrad, även om den materiella bedömningen av huruvida moms skall debiteras för tjänster som anknyter

till varuhandeln med EU följer bedömningen av själva varuomsättningen. Dvs., en svensk transportör tar inte ut moms på en godstransporttjänst om kunden åberopar VAT-nummer i annat EU-land, men detta innebär på intet vis att redovisning skall ske på de nya positionerna i momsdeklarationen eller i en kvartalsredovisning. En sådan omsättning redovisas i stället på rad 9 i momsdeklarationen som en exporttjänst och *tjänster* skall överhuvudtaget *aldrig* redovisas i *kvartalsredovisningen*. I stället är de nya raderna i momsdeklarationen (raderna 4, 10 och 11) och den nya s.k. kvartalsredovisningen förbehållna varuomsättningen i sig hos ett företag som handlar med varor med andra EU-länder (vilket jag återkommer till nedan under särskild rubrik därom). För s.k. importtjänster, som berörs här nedan, redovisar förvärvaren av tjänsten beräknad utgående moms på rad 1 i momsdeklarationen och värdet av den importerade tjänsten redovisas på rad 7 som skattepliktig omsättning inom landet. Avdrag för sålunda beräknad skatt får ske i samma deklaration på rad 5 som för ingående moms i den mån avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i verksamheten. Notera att en "tyst kvittning" i dessa fall skedde före årsskiftet när full avdragsrätt förelåg i förvärvarens verksamhet enligt de förenklingsregler som då gällde.

### **Tjänster med anknytning till varuhandeln med EU samt godstransporter direkt till och från tredje land och persontransporter direkt till och från EU-land eller tredje land - materiell bedömning**

Export av tjänster bedöms materiellt sett som tidigare utom när det gäller tjänster med anknytning till varuhandeln med EU. En gemenskapsintern varutransport eller förmedling av sådan tjänst beskattas som huvudregel i varutransportens avgångsland och speditionstjänster av karaktären lastning, lossning etc i det land där de utförs, men beskattning sker i dessa fall hos förvärvaren i det andra EU-landet om denne åberopar sitt VAT-nummer där. Det innebär att t.ex. en privatpersons förvärv av en gemenskapsintern varutransporttjänst alltid beskattas i avgångslandet, eftersom privatpersoner inte har något VAT-nummer. Godstransporter direkt till och från tredje land eller persontransporter direkt till och från annat EU-land eller tredje land följer dock destinationsprincipen vilket innebär att de utgör export och undgår därmed momsbeskattning.

### **Importtjänster, generellt - materiell bedömning**

När det gäller import av tjänster sker momsmässig förvärvsbeskattning hos köparen av tjänsten oavsett dennes momsstatus när det gäller tjänster avseende fastigheter och avseende särskilt uppräknade s.k. intellektuella tjänster (bl.a. rättigheter, information, revisorstjänster, juristtjänster och konsulttjänster i vidsträckt bemärkelse) i 5 kap 7 § andra stycket mervärdesskattelagen (ML). Dvs., även privatpersoner importbeskattas momsmässigt för förvärv av dylika tjänster från en utländsk företagare. Förvärv av tjänster med anknytning till varuhandeln med EU beskattas dock alltid hos tillhandahållaren (transportören, speditören eller förmedlaren) i varans avgångsland när förvärvaren inte kan åberopa VAT-nummer, dvs. när förvärvaren t.ex. är privatperson. Har däremot t.ex. förvärvaren av en gemenskapsintern varutransporttjänst åberopat VAT-nummer förvärvsbeskattas denne och transportören i det andra EU-landet behöver inte ta ut någon moms för tjänsten.

### **Exporttjänster, generellt - materiell bedömning**

Jag går inte närmare in på de materiella reglerna vid bedömningen av om moms skall tas ut på exporttjänster i andra fall än vad som ovan nämnts, utan nämner här endast huvuddragen.

Enligt huvudregeln utgår man vid bedömningen ifrån var tillhandahållarens fasta driftställe är beläget. Om tillhandahållarens driftställe finns i Sverige, skall denne enligt huvudregeln ta ut moms på tjänsten. En utländsk företagare från annat EU-land eller tredje land kan då få tillbaka debiterad moms från det särskilda skattekontoret i Ludvika efter ansökan, förutsatt att denne hade varit momsskyldig i Sverige om vederbörandes omsättning utomlands skett här. Om tillhandahållarens driftställe finns utanför Sverige, är det enligt huvudregeln fråga om en exporttjänst och någon moms skall inte debiteras. Från huvudregeln finns förutom ovan redogjorda särregler för tjänster med anknytning till varuhandeln med EU undantag på följande områden. Dels är det regeln för fastighetsområdet som innebär att fastighetens belägenhet styr bedömningen, och som har berörts ovan: tjänst på fastighet belägen utanför Sverige är en exporttjänst. Vidare gäller för fysiska tjänster inom bl.a. kultur- och idrottsområdet att beskattning sker där tjänsten i bokstavlig mening faktiskt utförs. Slutligen gäller för de intellektuella tjänster som har berörts ovan att det är fråga om en exporttjänst ur tillhandahållarens synvinkel när förvärvaren har sin verksamhetsplats, driftställe, boende eller vistelseplats utanför Sverige. En svensk revisor t.ex. skall enligt 5 kap 7 § tredje stycket ML inte ta ut moms på sina tjänster till kunder utanför EU. Är kunden hemmahörande i annat EU-land behöver den svenske revisorn inte ta ut moms om kunden är näringsidkare där (OBS! det krävs inte att vederbörande är momsskyldig näringsidkare).

#### **Raderna 4, 10 och 11 i momsdeklarationen och den nya s.k. kvartalsredovisningen avser varuhandeln i sig med EU**

En vara som levereras till tredje land beskattas inte eftersom det enligt den s.k. destinationsprincipen är fråga om export. Exportomsättning redovisas i momsdeklarationen på rad 9; ingen redovisning i kvartalsredovisningen eftersom det inte är fråga om EU-handel. Införsel från tredje land kallas import, och momsbeskattningen därvid administreras fortfarande av tullen. Vad gäller då beträffande varuhandeln med EU?

Som nämnts skall en varuleverans mellan EU-länder inte momsbeläggas av säljaren i avgångslandet om kunden i det andra EU-landet (ankomstlandet) återopar sitt VAT-nummer där. Förekomsten av VAT-nummer hos köparen av varan i det andra EU-landet är det magiska ord som befriar säljaren från skyldigheten att debitera moms på varan. Om vi bortser från punktskattepliktiga varor och nya transportmedel som jag återkommer till nedan, gäller generellt sett enligt 3 kap 30a § ML att den svenske varuleverantören inte behöver ta ut moms om varan levereras till annat EU-land och köparen har VAT-nummer i annat EU-land. Härvidlag noteras att köparen inte behöver ha VAT-nummer i samma EU-land som varans ankomstland. Vidare kan köparen vara hemmahörande i Sverige och ha återopat sitt eventuella VAT-nummer i annat EU-land. Det spelar inte heller någon roll om det är fråga om ett transportköp eller hämtningsköp. Den svenske varuleverantören kan alltså genom denna enkla åtgärd, dvs. att köparen återopar sitt VAT-nummer i annat EU-land, fakturera momsfrött i många olika situationer - förutsatt att leverantören också anger det återopade VAT-numret i fakturan till kunden.

De nya raderna i momsdeklarationen (raderna 4, 10 och 11) och den nya s.k. kvartalsredovisningen är alltså som nämnts förbehållna varuomsättningen i sig hos ett företag som handlar med varor med andra EU-länder. Det kan alltså aldrig vara fråga om redovisning av tjänsteomsättning på dessa rader eller i kvartalsredovisningen oavsett om det är fråga om tjänster som materiellt sett bedöms på samma sätt som varuhandeln med EU (tex. gemenskapsintern godstransporttjänst) eller inte. Jag skall nu försöka redogöra för bedömningen av hur redovisningen i förevarande sammanhang skall ske.

En varuleverans från Sverige till ett annat EU-land kan delas upp i ett tillhandahållande hos säljaren i Sverige och ett förvärv hos köparen i det andra EU-landet. Om köparen åberopar sitt VAT-nummer i annat EU-land, undantas varuleveransen från momsplikten: säljaren kan alltså fakturera momsfritt. Köparen redovisar en beräknad förvärvsskatt i sin momsdeklaration i det andra EU-landet. Säljaren redovisar inte någon utgående moms utan redovisar på rad 10 i momsdeklarationen "Värde av varuleveranser till EG". I kvartalsredovisningen redovisar han för hela perioden det sammanlagda värdet av leveranser till denna kund i kolumnen "Värde av varuleveranser". Kundens momsregistreringsnummer anges och även vederbörandes landkod. Kvartalsredovisningen avser en tremånadersperiod (alternativt helt år för mindre företag) och den som skall lämna sådan redovisning skall också lämna momsdeklaration en gång per månad (enmånadersredovisning), alternativt helårsredovisning för mindre företag. I kvartalsredovisningen skall den totala summan av varuleveranser till annat EU-land där kunderna har angivit sitt VAT-nummer i annat EU-land redovisas. Denna summa skall stämma med summan av vad som redovisas på rad 10 i momsdeklarationerna för motsvarande tremånadersperiod. Om misstämning förekommer i lämnad redovisning, får företaget ett kontrollmeddelande från skattemyndigheten. Detta är alltså kort beskrivet den kontrollfunktion som VAT-numret har, och som ersätter tullens kontroll beträffande varuhandeln inom EU.

Om kunden inte hade haft något VAT-nummer att åberopa, skulle den svenske varuleverantören ha tagit ut moms eftersom dennes tillhandahållande i Sverige inte undantas från momsplikten i sådant fall. Köparen redovisar i sådant fall inte förvärvsskatt i det andra EU-landet utan betalar fakturerad svensk moms. Säljaren redovisar utgående moms på rad 1 och skattepliktig omsättning inom landet på rad 7 i momsdeklarationen och ingenting i kvartalsredovisningen.

Om en svensk varuleverantör svarar för transporten av varorna och dennes försäljning till icke momsregistrerade, t.ex. privatpersoner, i ett visst EU-land överstiger ett gränobelopp där, skall denne momsregistreras i det landet för sådan distansförsäljning dit. Vanligtvis torde det vara fråga om postorderförsäljning. För sådan distansförsäljning skall den svenske varuleverantören alltså registrera sig i det andra EU-landet och fakturera det landets moms till kunderna där. I sin svenska momsredovisning redovisar den svenske varuleverantören inte någon utgående moms utan redovisar värdet av "varuöverföringen" på rad 10 i momsdeklarationen och motsvarande belopp i kolumnen "Värde av varuleveranser" i kvartalsredovisningen med angivande av sitt eget VAT-nummer i det andra EU-landet.

Nu vänder vi på det hela, dvs. det är fråga om varuleveranser från annat EU-land till Sverige, dvs. s.k. gemenskapsinternt varuförvärv från annat EU-land till Sverige. I sådana fall blir det aldrig aktuellt med redovisning i kvartalsredovisningen. I stället skall redovisning ske på raderna 4 och 11 i momsdeklarationen.

Nu är det alltså fråga om förvärvsbeskattning hos den svenske köparen av en vara när denne har åberopat sitt VAT-nummer i Sverige (med angivande av landkoden SE). Köparen räknar om priset enligt fakturan från leverantören i svensk valuta och kan därvid i normalfallet använda valutakursen per fakturadatum, och beräknar därpå svensk utgående moms (21% för livsmedel och 25% för andra varor). Denna beräknade förvärvsskatt redovisas på rad 4 "Utgående skatt EG förvärv" i momsdeklarationen och värdet anges på rad 11 "Värde av varuförvärv från EG". I samma deklaration får på rad 5 som ingående moms avdrag göras med ett belopp motsvarande förvärvsskatten om verksamheten är fullt ut momsskyldig, men

bara i mån av momsskyldighet om det är fråga om en blandad verksamhet. Leverantören i det andra EU-landet har fakturerat momsfritt, eftersom den svenske köparen har åberopat sitt VAT-nummer här.

Om köparen inte är momsregistrerad, betalar denne på grund därav den moms som varuleverantören i det andra EU-landet debiterar. Om leverantören i det andra EU-landet säljer varor till svenska privatpersoner eller andra icke momsregistrerade och skickar varorna hit (t.ex. postorderförsäljning), skall denne registreras här själv eller genom ombud och fakturera svensk moms om sådan distansförsäljning hit överstiger 320 000 kronor under löpande eller föregående år. Vid bedömningen av om detta gränobelopp passerar skall leverantören i det andra EU-landet inte ta med svenska icke momsregistrerade näringsidkare (t.ex. utbildningsföretag, finansieringsföretag och sjukvårdsföretag) eller ideella föreningar, stat eller kommun och andra juridiska personer som inte bedriver näring när en sådan kund under löpande eller föregående år har haft varuförvärv från andra EU-länder överstigande 90 000 kronor. I sådana fall momsregistreras nämligen nämnda personer på den grunden och får sålunda ett VAT-nummer att åberopa i förhållande till varuleverantörer i andra EU-länder och redovisar svensk förvärvsskatt på rad 4 i momsdeklarationen (och värdet på rad 11). Om någon av nämnda personer inte passerar 90 000-kronorsgränsen, kan denne ansöka om frivilligt inträde i moms-systemet och tilldelas då ett VAT-nummer, och ett sådant beslut gäller i två år. T.ex. en skattebefriad ideell förening som har varuinköp från andra EU-länder understigande 90 000 kronor, kan alltså ansöka om frivilligt inträde om man anser att det skulle vara bättre att slippa bli debiterad svensk moms eller det andra EU-landets moms och i stället sköta om momsredovisningen själv i en svensk momsdeklaration.

### **Obligatoriskt punktskattepliktiga varor och nya transportmedel särbehandlas vid EU-handeln.**

I det första fallet är det fråga om alkohol-, tobaks- och mineraloljeprodukter och vid transportköp till Sverige skall säljaren registreras här och fakturera svensk moms om kunderna är privatpersoner, någon beloppsgräns gäller till skillnad från distansförsäljning av andra varor inte i detta fall. Om köparen är icke momsregistrerad näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare, sker beskattningen utan hänsyn till någon beloppsgräns alltid hos denne som ett gemenskapsinternt varuförvärv varvid säljaren sålunda inte fakturerar moms. Köparen skall emellertid inte momsregistrera sig på vanligt sätt utan redovisar då moms till det särskilda skattekontoret i Ludvika senast 35 dagar efter förvärvet. Kontrollbehovet för punktskattepliktiga varor uppfylls av att sådana varor för punktskatteändamål skall åtföljas av ett s.k. ledsagardokument. Ledsagardokumentet behöver dock inte användas vid distansförsäljning som innebär att leverantören i det andra EU-landet skall momsregistreras här. Då uppfylls ju kontrollbehovet av att leverantören tar upp sin "varuöverföring" hit i momsredovisning och kvartalsredovisning i hemlandet samt i momsdeklarationen här.

När det gäller nya transportmedel sker alltid beskattningen av gemenskapsinterna förvärv i det EU-land där transportmedlet skall användas permanent, och detta gäller oavsett momsstatus hos säljare och köpare. T.ex. en svensk privatperson som köper en ny bil i Tyskland och som skall använda bilen här, skall senast 35 dagar efter förvärvet redovisa moms till det särskilda skattekontoret i Ludvika och den tyske bilhandlaren fakturerar alltså inte moms.

### **Trepartshandel**

I kvartalsredovisningen finns en kolumn som benämns "Värde av trepartshandel". I detta fall är det fråga om att en svensk momsregistrerad säljare av en vara har en köpare som är momsregistrerad i annat EU-land men svenske säljaren skickar inte varan från Sverige, utan har själv köpt varan från en tredje person som är momsregistrerad i ytterligare ett annat EU-land och instruerat denne att skicka varan direkt från det EU-landet till köparen i det första EU-landet. Varan i fråga passerar alltså inte svenska gränsen. Det är med andra ord inte fråga om något som svenska tullen skulle ha varit intresserad av vid motsvarande tredjelandshandel. Därför bryter man ut en sådan affär och redovisar den enbart i den särskilda kolumnen för trepartshandel i kvartalsredovisningen; affären skall ju inte stämmas av mot rad 10 i momsdeklarationen. Den svenske säljaren gör egentligen ett gemenskapsinternt förvärv i ankomstlandet, men med stöd av det s.k. förenklingsdirektivet som har implementerats i den svenska lagen i 1 kap 2 § första stycket 4 ML flyttas förvärvsbeskattningen i ankomstlandet över på förvärvaren där. Det är alltså det momentet som skall kunna stämmas av mellan säljarens kvartalsredovisning i Sverige och köparens redovisning i ankomstlandet.

### **Arbetsbeting**

Ett arbetsbeting innebär att man tillverkar en vara eller bearbetar en vara; det är inte enbart fråga om en reparation utan om att man skapar en ny vara. Tidigare ansågs ett arbetsbeting innebära omsättning av en tjänst om beställaren av arbetet själv tillhandahöll en väsentlig del av materialet. För att bestämmelserna om gemenskapsinterna varuförvärv vid EU-handeln skall bli tillämpliga gäller dock numera att ett arbetsbeting utgör omsättning av vara även när beställaren tillhandahåller en väsentlig del av materialet.

När t.ex. en tillverkare i Sverige levererar den färdiga varan till beställaren i det andra EU-landet tar denne inte ut någon moms utan redovisar leveransen på rad 10 i momsdeklarationen och i kolumnen "Värde av varuleveranser" i kvartalsredovisningen. Om beställaren har skickat material till tillverkaren under tillverkningsprocessen, skall detta anges av tillverkaren - när redovisningen av leveransen av den färdiga varan företas - under kod i kvartalsredovisningen med siffran ett (1). Om beställaren under tillverkningsprocessen sålunda har skickat material till tillverkaren skall denne inte redovisa detta som ett gemenskapsinternt varuförvärv utan i stället särskilt förteckna mottagandet av materialet. I tvärtomfallet - dvs. när beställaren är svensk och tillverkaren finns i annat EU-land - skall den svenske beställaren i sin kvartalsredovisning, utan angivande av värdeuppgift, ange när varor skickas till tillverkaren genom att skriva siffran ett (1) under kod.

En säljare av en vara i annat EU-land som svarar för att varan transporteras hit och monteras eller installeras hos den svenske kunden, anses omsätta varan här. Vederbörande skall alltså momsregistreras här och redovisa "varuöverföringen" hit i sin svenska momsdeklaration och fakturera det färdiga arbetet med svensk moms.

### **Kommission (förmedling i eget namn)**

Ett särskilt problem vid affärer med EU-länder uppkommer för svenska agenter som förmedlar varor och tjänster i eget namn och inte i huvudmannens namn. I momssammanhang gäller nämligen särskilt för sådan kommission enligt 6 kap 7 § ML att varan eller tjänsten anses omsatt av såväl agenten som dennes huvudman (trots att agenten inte förvärvar någon äganderätt civilrättsligt).

Vid tredjelandshandel med varor som skickas direkt från huvudmannen i Sverige till en plats

utanför EU eller persontransporter som huvudmannen utför till annat EU-land eller tredje land är det inte några problem, eftersom destinationsprincipen innebär att det blir fråga om export såväl i ledet huvudman-agent som ledet agent-kund. Däremot uppkommer problem när agenten förmedlar huvudmannens varuförsäljning eller godstransporttjänster till annat EU-land. Då måste huvudmannen fakturera agenten med moms om denne inte skaffar sig ett VAT-nummer i annat EU-land. Det räcker ju emellertid med att agenten har någon enstaka omsättning i det andra EU-landet för att denne skall kunna skaffa ett VAT-nummer även där. Agenten kan dock fakturera momsfritt i förhållande till kund i annat EU-land som återoppar sitt VAT-nummer där.

Är det fråga om förmedling av rättigheter (tjänster) enligt 5 kap 7 § ML, t.ex. patent, måste huvudmannen ta ut moms i förhållande till agenten om denne inte är näringsidkare också i annat EU-land eller land utanför EU. Då räcker det sannolikt inte med att agenten bara har någon enstaka omsättning i det andra EU-landet, och skaffar sig VAT-nummer där på den grunden, utan han måste vara näringsidkare även där. Agenten kan fakturera momsfritt i förhållande till kund utanför EG eller kund som är näringsidkare (även momsfri sådan) i annat EU-land.

Den provision som agenten uppbär (eller behåller i avräkning) från huvudmannen utgör ersättning för en tjänst i sig och i samtliga fall här ovan skall agenten redovisa utgående moms för provisionsdelen, eftersom huvudregeln om var tillhandahållarens (agentens) driftställe är beläget styr bedömningen i denna del. Den svenske momsregistrerade huvudmannen får göra avdrag för sålunda debiterad provisionsmoms i sin momsdeklaration.

### **Utländsk företagare**

En viktig förändring är att en utländsk företagare (från annat EU-land eller tredje land) numera är momsskyldig här och skall momsregistreras i Sverige (själv eller genom ombud), trots avsaknad av anknytning hit, även för en enstaka, tillfällig omsättning av momspiktig vara eller tjänst här. Numera krävs alltså inte för momsskyldighet i Sverige att den yrkesmässiga verksamheten bedrivs just i Sverige. En annan sak är det att den utländske företagaren inte registreras här när förvärvaren av t.ex. en tjänst på fastighet belägen här skall momsbeskattas för förvärvet av den tjänst som den utländske företagaren tillhandahåller här (importtjänsten).

I övrigt gäller fortfarande att en utländsk företagare utan momsregistrering i Sverige efter ansökan skall kunna få tillbaka svenska momsutgifter från det särskilda skattekontoret i Ludvika, förutsatt att vederbörande hade varit momsskyldig här. I sistnämnda sammanhang noteras den nyansskillnaden att det numera är själva omsättningen i vederbörandes verksamhet utomlands som prövas och inte verksamheten i stort. Av denna anledning har man fått förtydliga i lagtexten att restitution av svenska momsutgifter skall vara möjlig även när de är hänförliga till omsättning av tjänster som beskattas hos förvärvare i Sverige (importtjänster); vederbörande skulle ju inte bli momsskyldig här för sådan omsättning eftersom beskattningen sker hos förvärvaren.