



**SVENSKT NÄRINGSLIV**

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
Enheten för mervärdesskatt och punktskatter  
Johan Lindqvist  
103 33 Stockholm

[fi.remissvar@regeringskansliet.se](mailto:fi.remissvar@regeringskansliet.se)

Er ref: Fi 2018/02239/S2  
Vår ref: 100/2018

2018-08-03

## **Remiss av Kommissionsförslag om slutligt momssystem**

Föreningen Svenskt Näringsliv har beretts tillfälle att avge yttrande över angivna förslag. Svenskt Näringsliv ansluter sig till vad Näringslivets Skattedelegation anført i bifogat yttrande.

SVENSKT NÄRINGSLIV

Johan Fall

Anna Sandberg Nilsson

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
Enheten för moms och punktskatt  
Johan Lindqvist  
103 33 Stockholm

Er referens:  
Fi 2018/02239/S2

[fi.remissvar@regeringskansliet.se](mailto:fi.remissvar@regeringskansliet.se)

Stockholm, 2018-08-03

# Remissyttrande

## Remiss av Kommissionsförslag om slutligt momssystem

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på remitterade förslag. A summary in English will follow below.

### Sammanfattning

- NSD välkomnar EU-kommissionens ansträngningar att modernisera EU:s momssystem, minska den administrativa bördan och minska bedrägerier och uppbördsförluster.
- NSD stöder den föreslagna destinationslandsprincipen.
- NSD avstyrker den föreslagna modellen att säljaren ska debitera köparlandets moms avseende gränsöverskridande transaktioner mellan företag (B2B) inom EU.
- Förslaget avstyrks då det innebär kraftiga försämringar för det svenska näringslivet. Det orsakar kapitalbindningskostnader som enligt analys av momsredovisning hos tolv stora industriföretag kan uppgå till allt från 84 miljoner till drygt 1 miljard kronor (beroende på återbetalningstid och kapitalräntenivå) per år.
- Förslagets negativa kapitalbindningseffekter beror på att flera svenska företag är nettoåterbetalare av moms (återbetalningsberättigade) avseende EU-handel samt att Sverige har kortare momsåterbetalningstid än EU-snittet, 11 jämfört med 60 dagar.
- Företag har framfört att kapitalbindningskostnaden kan komma att överstiga transportkostnaden. I kombination med ökade affärsrisker som följer av brister i OSS kan effekten bli omlagda varu- och affärsflöden som kan missgynna EU-handel och även medföra negativa miljöeffekter på grund av ökade och längre transporter.
- NSD anser att momssystemet kan förbättras genom att såväl varor som tjänster behandlas på samma sätt vid gränsöverskridande handel B2B och att beskattningen sker genom förbättrad omvänd beskattning.
- NSD anser att förslaget kring One-Stop-Shop (OSS) innehåller allt för många oklarheter och brister.
- NSD avstyrker förslaget att införa "certifierad beskattningsbar person" (CTP).

# NSD

## NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

- NSD konstaterar att förslagen kommer att medföra mycket större flöden av moms i systemet avseende gränsöverskridande transaktioner B2B. Detta medför risk för andra former av bedrägerier och uppbördsförluster.
- NSD anser att oklarheter föreligger avseende informationsutbytet mellan medlemsstater vilket kan ifrågasättas ur ett GDPR-perspektiv.
- NSD ifrågasätter om motiveringsskyldigheten är uppfylld vad gäller förslag till ändringar i artikel 12 respektive 19 i direktivet.
- NSD vill påtala problem med den korta remisstiden. Svarstiden är bara 9 veckor under semestertid, trots att förslaget avser den största momsreformen inom EU på 25 år och innebär förändringar av cirka 200 av momsdirektivets 408 artiklar.

### Summary

- NSD supports the EU Commissions efforts to modernize the EU VAT-system, reduce the compliance burden and reduce levy losses.
- NSD supports the proposed destination principle.
- NSD opposes the proposed model where the supplier is liable for charging VAT on cross border B2B EU trade.
- The proposal is opposed due to its harmful effects on the Swedish business community. The proposed system of taxation causes a cost of capital, according to an analysis of the VAT reporting at twelve large industrial companies, that can range from 84 million to over 1 billion SEK (depending on repayment and capital interest rates) per annum.
- The proposals negative capital cost effects occur since several Swedish companies are net re-payers of VAT (entitled to a VAT refund) regarding cross border trade and that Sweden have a shorter repayment time, 11 days compared to the EU average of 60 days.
- Companies have stated that the cost of capital could exceed the transportation cost. In combination with higher business risk due to flaws in the OSS system, business may change their supply chains with the risk of hampering intra union trade. This will also cause negative environmental effects due to increased and longer transports.
- NSD believes that the VAT system regarding cross-border EU-trade would be improved through an equal treatment of goods and services. This could be achieved with an improved reverse charge mechanism when it comes to cross-border trade.
- NSD believes that the proposed OSS system is insufficient, uncertain and contains flaws that cannot be ignored.
- NSD strongly oppose the introduction of the “certified taxable person” (CTP).
- NSD states that the proposal will result in higher amounts of VAT in the system. Implying larger risks for other forms of fraudulent behavior and levy losses.
- NSD considers that uncertainties exist regarding the information exchange between Member States with consideration to GDPR.
- NSD questions if the reason for some proposed provisions (e.g. article 12 and 19) is stated in a sufficient way, fulfilling the Commissions obligation laid down in article 296 FEUF.
- NSD points at the short referral time that is no longer than 9 weeks during the summer holidays, despite the largest EU VAT reform in 25 years with extensive changes of some 200 articles of the VAT Directive.

## **Bakgrund och hittills besvarade remisser – VAT Action plan**

EU:s handlingsplan för framtidens momssystem (VAT Action plan) är ett arbete som syftar till att förbättra och modernisera EU:s momssystem, minska den administrativa bördan, minska bedrägerier och andra uppbördsförluster samt underlätta för handeln på EU:s inre marknad<sup>1</sup>.

I remissvar till Finansdepartementet 171110<sup>2</sup> har NSD redogjort för synpunkter på den första delen som innehöll dokumenten COM(2017) 566-569 och behandlade de grundläggande principerna för det slutliga momssystemet, CTP och fyra snabba förbättringar av det nuvarande systemet s.k. "quick fix". I det första steget föreslås följande avseende gränsöverskridande varuhandel B2B.

1. En momsbeskattning i den medlemsstat där köparen finns enligt destinationslandsprincipen.
2. En momsbeskattning där säljaren är ansvarig för att ta ut och samla in skatten vid gränsöverskridande B2B-handel.
3. Om köparen är en tillförlitlig skattebetalare, en s.k. "certifierad beskattningsbar person" (CTP) ska istället köparen vara skyldig att redovisa och betala momsen i destinationslandet. Se vidare CTP nedan.
4. Konceptet med en enda kontaktpunkt s.k. "One-Stop-Shop" (OSS) föreslås bli utökat. Förslaget innebär att företag ska kunna göra deklarerationer, betalningar och avdrag avseende gränsöverskridande leveranser av varor via OSS i sin hemmemsstat istället för att ha en momsregistrering i respektive land.

Efter utvärdering är principerna även tänkta att gälla för tjänstehandel. I ett framtida system för varor och tjänster är tanken dock inte att möjligheten till omvänd beskattning för CTP längre ska vara möjlig.

I EU:s handlingsplan för det framtida momssystemet har även följande kommissionsförslag behandlats. Se vidare respektive remissvar.

- 170120<sup>3</sup> momsskattesatser för böcker, tidningar och tidskrifter
- 170131<sup>4</sup> moms vid gränsöverskridande e-handel
- 180122<sup>5</sup> administrativt samarbete på momsområdet
- 180222<sup>6</sup> förenklade regler för små företag
- 180309<sup>7</sup> momsskattesatser
- 180630<sup>8</sup> snabba insatser mot momsbedrägerier

<sup>1</sup> EU-kommissionen "Single VAT Area" [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_en)

<sup>2</sup> Remissvar [https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-om-slutgiltiga-mervardesskattesystemet-och-med\\_687221.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-om-slutgiltiga-mervardesskattesystemet-och-med_687221.html)

<sup>3</sup> Remissvar [https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionens-forslag-om-mervardesskattesats-for-bocker-tidningar\\_664820.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionens-forslag-om-mervardesskattesats-for-bocker-tidningar_664820.html)

<sup>4</sup> Remissvar [https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-om-mervardeskatt-vid-gransoverskridande-e-hand\\_664709.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-om-mervardeskatt-vid-gransoverskridande-e-hand_664709.html)

<sup>5</sup> Remissvar [https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-om-administrativt-samarbete-inom-mervardesskat\\_692074.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-om-administrativt-samarbete-inom-mervardesskat_692074.html)

<sup>6</sup> Remissvar [https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/remiss-av-kommissionsforslag-om-forenklade-regler-for-sma-foretag\\_695702.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/remiss-av-kommissionsforslag-om-forenklade-regler-for-sma-foretag_695702.html)

<sup>7</sup> Remissvar [https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/remiss-av-kommissionsforslag-om-mervardeskatter\\_695714.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/remiss-av-kommissionsforslag-om-mervardeskatter_695714.html)

<sup>8</sup> Remissvar [https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-ang-mervardesskattebedrageri-m-m\\_712677.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/kommissionsforslag-ang-mervardesskattebedrageri-m-m_712677.html)

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

NSD har den 1 juni mottagit följande dokument på remiss.

- [COM\(2018\) 329 final<sup>9</sup>](#), Förslag till RÅDETS DIREKTIV om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller införandet av de detaljerade tekniska bestämmelserna för driften av det slutgiltiga mervärdesskattesystemet för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna.

NSD vill påpeka komplexiteten i att förslagen är integrerade i varandra. Flera förslag till ändringar avser artiklar som ännu inte är antagna varför det inte går att förstå förslaget till fullo utan att samtidigt ha övriga förslag till ändringar framför sig. Detta remissvar bör läsas med beaktande av synpunkterna i ovanstående tidigare besvarade remisser. Aktuell remiss omfattar den andra delen avseende det slutliga systemet och innehåller förändringar av cirka 200 av momsdirektivets 408 artiklar.

### **Inledande kommentarer**

NSD vill inledningsvis påtala problemet med den korta remisstiden. Av Regeringskansliets propositionshandbok (Ds 1997:1) framgår att som huvudregel gäller att en remisstid inte bör sättas kortare än tre månader. Svarstiden i detta fall är allt för kort, bara 9 veckor under semestertid, och avser den största momsreformen inom EU på 25 år vilken innebär förändringar av cirka 200 av momsdirektivets 408 artiklar. Även med insikt om att tidsbegränsningen följer av EU-arbetets tidsschema, ska understrykas att det inte är möjligt att under denna korta tid fullt ut analysera hela förslaget tillsammans med våra medlemmar. I detta remissvar kommenteras därför förändringarna mer principiellt och endast enstaka förändringar av specifika artiklar kommenteras mer detaljerat.

Konkurrensen hårdnar på en alltmer global marknad för varor och tjänster. Detta märks inte minst för de delar av svenskt näringsliv som är verksamt på den globala marknaden. NSD föreslår att regeringen, mot bakgrund av den olyckliga tidpunkten för remissen samt dess komplexitet, tillsammans med det svenska näringslivet löpande bereder utvecklingen av det slutliga moms-systemet inom EU. NSD skulle därför välkomna möjligheten att få lämna synpunkter löpande i processen samt på nya texter som tas fram i rådet.

NSD vill framhålla att vi stöder EU-kommissionens ansträngningar att modernisera EU:s moms-system, minska de administrativa bördorna och minska bedrägerier och uppbördsförluster. Det nuvarande systemet är mycket splittrat, komplext och hindrar EU-handel och investeringar genom att skapa onödigt omfattande administrativa bördor och handelshinder för företagen.

Framtida momsregler måste vara utformade så att de kan fungera även i en snabbt föränderlig ekonomi med ändrade handelsmönster, nya transaktioner, privatisering, globalisering och digitalisering. Företagen, som agerar oavlönade uppbördsmän åt staten, måste hantera momsreglerna för varje transaktion, i varje faktura och varje dag. Förslagen måste på ett övertygande sätt visa att redovisade syften kan uppfyllas och inte skapa andra problem för näringsliv och medlemsstater. NSD anser inte att förslagen kommer till rätta med befintliga problem eller kan underlätta handeln på den inre marknaden.

---

<sup>9</sup> <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/com-2018-329>

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

NSD vill återigen påtala att redogörelser saknas för hur moms-systemet hittills har förbättrats genom att medlemsstaterna har samarbetat och utbytt erfarenheter för minskade bedrägerier och uppbördsförluster. NSD konstaterar att beslut nu finns kring kommissionsförslaget om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna men anser det anmärkningsvärt att detta inte skett tidigare. Förändringar på momsområdet innebär allt för ofta att en ökad administrativ börda och kontroll läggs på företagen.

Däremot har medlemsstaterna hittills misslyckats med att samarbeta och utbyta erfarenheter kring effektiv moms-kontroll vilket ökat misstroendet såväl mellan medlemsstaterna som från näringslivet. Snarare ser vi nu att flera medlemsstater går fram med separata åtgärder som exempelvis split payment, SAF-T och real-time reporting i försök att minska momsgapet och få en effektivare moms-uppbörd. Dessa åtgärder ligger utanför handlingsplanen och införs inte på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna. Sådana åtgärder skapar problem för näringslivet och medför stora investeringskostnader när ekonomihanterings-system ska anpassas till separata rapporteringskrav.

NSD stödjer EU-kommissionens arbete med att bekämpa bedrägerier men vill återigen påtala att åtgärderna måste vara effektiva och dra nytta av den digitala utvecklingen. Tekniker som exempelvis robotar, artificiell intelligens och blockkedjor har möjligheter att effektivisera uppbörd, analysera och säkerställa transaktioner, momsnummer, transporter osv. NSD anser att framtidens moms-förslag inte får baseras på dagens syn- och arbetssätt utan måste utgå från de möjligheter som skapas genom teknikens utveckling.

## **Grundläggande principer för det slutliga moms-systemet**

### ***Destinationslandsprincipen och uppbördsmodellen***

NSD stödjer den föreslagna destinationslandsprincipen och att en moms-beskattnings sker där varan eller tjänsten konsumeras förutsatt att detta är förenligt med andra principer och konkurrenskraftiga villkor för medlemsstaternas företag. Däremot avstyrker NSD den föreslagna modellen där säljaren ska debitera köparlandets moms avseende gränsöverskridande transaktioner mellan företag (B2B) inom EU.

NSD anser att moms-systemet kan förbättras genom att såväl varor som tjänster behandlas på samma sätt vid gränsöverskridande handel B2B och att beskattningen sker genom förbättrad omvänd beskattning. Dagens regler och även de remitterade förslagen skiljer på varor och tjänster vilket går på tvärs mot hur dagens transaktioner är utformade. Globala, digitala transaktioner blir allt mer komplexa och sammansatta och kan svårtligen delas upp i varor och tjänster.

NSD konstaterar att sammansatta transaktioner innehållande såväl varor som tjänster är ett stort problem vid beskattningen idag och en harmoniserad regel eller samsyn kring huvudsaklighets- och delningsprincipen saknas inom EU.<sup>10</sup> Med ett system där såväl varor som tjänster hanteras på samma sätt genom en förbättrad omvänd beskattning skulle moms-systemet förenklas för såväl små som stora företag. Det skulle också öka möjligheterna till enkel hantering vid kedje- och sammansatta transaktioner vilket skulle vara positivt för handeln på den inre marknaden och framväxten av nya transaktioner och företag.

---

<sup>10</sup> Svenskt Näringslivs sammanställning [https://www.svensktnaringsliv.se/fragor/konkurrenskraftiga-skatter/skatteverket-vagleder-fel-om-momsen\\_568022.html](https://www.svensktnaringsliv.se/fragor/konkurrenskraftiga-skatter/skatteverket-vagleder-fel-om-momsen_568022.html)

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

NSD avstyrker förslaget om att säljare ska debitera köparlandets moms av följande skäl.

### ***Varans exakta mottagarland***

Av det föreslagna undantaget avseende platsen för leverans av varor (artikel 35a) framgår att platsen för en EU-leverans av varor är den plats där varorna befinner sig när transporten till köparen avslutas. Tanken är att artikeln, tillsammans med definitionen av EU-leveranser i artikel 14.4(3), ska säkerställa att beskattningen sker i destinationsmedlemsstaten.

NSD vill påpeka att ett momssystem som innebär att köparlandets moms ska debiteras B2B medför att säljaren i varje läge måste veta till vilket land varan slutligen levereras. Detta kan medföra stora problem för säljaren.

I dagens system är kravet att säljaren vet att varan lämnar landet för leverans till annan medlemsstat. Beroende på leveransvillkor, omlastningar, samleveranser, kedjetransaktioner, att en vara byter ägare eller hastigt omdirigeras under pågående transport kan information om exakt mottagarland med dokumentation saknas vid faktureringsstillfället. Det är inte heller alltid en nödvändig information affärsmässigt då så stor andel som 60–80 % av EU-handeln beräknas vara koncernintern. Idag har näringslivet stora problem med de länder som har långtgående krav att säljaren ska styrka att varan lämnat landet (ett problem som hanteras inom förslaget med quick fix). NSD vill påtala att förslaget där kunskap alltid måste finnas om det exakta mottagarlandet sannolikt kommer medföra långt större problem än dagens problem med att styrka utförelsen.

### ***Kapitalbindningskostnader om debiterad moms sker vid EU-handel B2B***

Momsen är en konsumtionsskatt som syftar till att få in momsintäkterna i ledet gentemot konsument (B2C). I ett system där säljaren ska debitera köparlandets moms vid B2B-transaktioner, uppkommer negativa konsekvenser avseende företagets kassaflöden och därmed kapitalbindningskostnaden vilket medför stora finansiella risker för de enskilda företagen men även för banker och andra finansiella aktörer samt för medlemsstaternas ekonomier.

En fullständig kvantifiering av dessa negativa effekter är inte möjlig då även detta mer detaljerade förslag saknar viktiga detaljer kring redovisnings- och betalningsvillkoren i en framtida OSS. Vidare påverkar även andra regler såsom fakturors betalningsvillkor osv. En så omfattande förändring av det gränsöverskridande momssystemet vid B2B-handel, där momshanteringen ska vara neutral, kan inte förhandlas och beslutas utan att ha tillgång till samtliga konsekvenser som ska vara väl genomlysta.

I bilaga 1-2 återfinns en fördjupad redogörelse kring kapitalbindningskostnaden som sammanfattas nedan.

För företag som bedriver full ut momspliktig verksamhet uppstår med nuvarande beskattningsprincip ingen effekt på kassaflödet (cash-flow-effekt) eftersom omvänd beskattning (reverse charge) tillämpas och kvittning av momsen på transaktionen kan ske vid ett och samma redovisningstillfälle. För företag som förvärvar varor och vars verksamhet är undantagen eller bedriver blandad verksamhet, utlöser ett unionsinternt förvärv dock en skyldighet att beräkna moms på förvärvet för redovisning av skatten till staten.

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Om beskattningsprincipen ändras genom att moms ska debiteras på fakturan vid EU-handel B2B kommer en kassaflödeseffekt att uppstå för skattskyldiga företag när momsen transfereras mellan köpare och säljare och ska betalas och återbetalas mellan företag och skattemyndighet samt när överföringar sker medlemsländerna emellan.

NSD vill i detta sammanhang erinra om EU-initiativet<sup>11</sup> för bekämpande av sena betalningar vid handelstransaktioner vilken visar att direktivet inte haft någon nämnvärd effekt på betalningstiderna inom EU. Enligt rapporten finns för tillfället inte mycket belägg för att direktivet har haft en mätbar inverkan på företagens likviditet och underlättat gränsöverskridande handel. En vidare diskussion om de allmänna målen rörande betalningar vid handelstransaktioner mellan ekonomiska aktörer eller mellan ekonomiska aktörer och offentliga myndigheter innehåller många aspekter inklusive medlemsstaternas rättssystem.

Utifrån beskrivningen i underliggande material till konsekvensanalysen<sup>12</sup> (EY-studien) kommer momsen i det föreslagna systemet att föras över till säljaren som då får en "kassaflödes-intäkt" och i det omvända fallet får köparen en "kassaflödes-kostnad". Vidare uppkommer via OSS-systemet differentierade återbetalningstider som måste beaktas och som påverkar storleken på kassaflödet och kapitalbindningskostnaden. Effekten förstärks vidare av att medlemsstaterna tillämpar olika deklarationsperioder, metoder och betalningstider till sin lokala skattemyndighet. I nästa steg kommer också respektive myndighets effektivitet i att överföra moms till beskattningslandet att påverka momsåterbetalningstiden medlemsstater emellan.

Vid EU-handel där företaget är nettobetalare av moms kommer en kapitalbindningsintäkt att uppstå, eftersom företaget erhåller momsdelen för en viss tid. I det andra fallet är företaget nettoåterbetalare (återbetalningsberättigad) av moms och kommer således att få en kapitalbindningskostnad då momsen "överlämnas" till ett annat företag.

Effekten av kapitalbindningskostnaden kommer dock oftast vara större eftersom tidsperioden för att återfå moms alltid kommer vara längre än den tid som moms hålls av det säljande företaget. Det ska också tilläggas, att en nettobetalare av moms kan få en kapitalbindningskostnad beroende på ränta, skattesatser och återbetalningstid.

Vidare tillkommer risker i form av oklart momsförfarande i en OSS (se nedan), enskilda medlemsstaters inställning till momsbeskattning, momsåterbetalningar, företagande i allmänhet och utländska företag i synnerhet och effektiviteten i myndigheternas handläggning gentemot företaget.

---

<sup>11</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/7/EU av den 16 februari 2011 och den rapport från EU-kommissionen till EU-parlamentet och rådet, (COM(2016) 534)

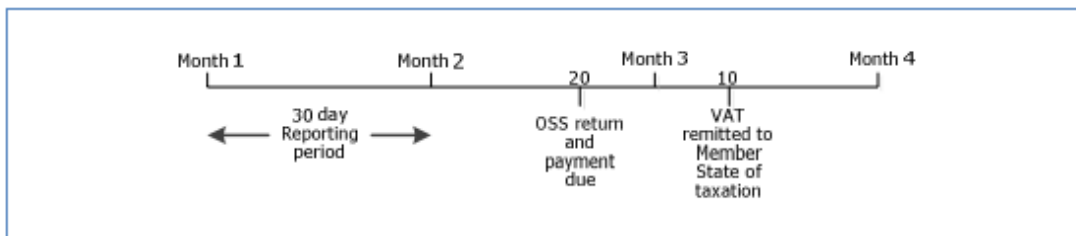
<sup>12</sup> EY 2015. Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods Feasibility and economic evaluation study Final Report Contract: TAXUD/2013/DE/319  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey\\_study\\_destination\\_principle.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf)



# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

EY<sup>13</sup> har utfört en studie av kassaflödeseffekterna som återfinns i konsekvensanalysen. De ställer upp ett antal antaganden utifrån följande tidslinje för när momsen ska levereras till OSS systemet och respektive skattemyndigheter.



Enligt antagandena som EY ställer upp har det säljande företaget efter rapportperiodens utgång 20 dagar på sig att leverera momsen till sin lokala skattemyndighet (enligt hanteringen i nuvarande MOSS). Skattemyndigheten har sedan till den 10:e i nästkommande månad på sig att återbetala momsen till köparlandet. Utöver de antagandena förutsätts också att företag alltid betalar sina fakturor per den 30:e varje månad, vilket saknar hänsyn till differentierade betalningsdatum. Förutsatt att företagen och skattemyndigheterna håller momsen under dessa tidsperioder kommer återbetalningen av moms inte understiga 40 dagar. Ytterligare en aspekt på återbetalningstider återfinns i de genomsnittliga återbetalningstiderna för respektive medlemsstat. Dessa varierar mellan 11 till 290 dagar, vilket medför svårigheter i att bedöma kapitalbindningstiden vid gemenskapsintern handel.<sup>14</sup>

Från den momsredovisning som erhållits från tolv svenska storföretag, överstiger de totala inköpen från EU den totala redovisade EU-försäljningen. Det innebär att många svenska företag i utgångsläget är nettoåterbetalare av EU-moms (återbetalningsberättigade). De momsmässiga nettoinköpen från EU som överstiger nettoförsäljningen till EU hör sannolikt samman med att varor sedan exporteras till tredje land utanför EU. Denna slutsats stöds även av annan statistik kring svensk handel<sup>15</sup>. I sådant fall missgynnas både Sverige som land och det svenska näringslivet av de föreslagna reglerna.

Av NSD:s analys framgår att kapitalbindningskostnaderna även vid kortare återbetalningstider uppgår till betydande belopp. Vid ett scenario där återbetalningstiden är en månad och kapitalbindningsräntan är 11 % uppgår kapitalbindningskostnaden för de tolv storföretagen sammanlagt till 185 miljoner kr. Därefter ökar kostnaden med längre återbetalningstider, där dessa företag kan få en kapitalbindningskostnad som överstiger 1 miljard kr på årsbasis.

Vid den lägsta beräknade återbetalningstiden (en månad) till den lägsta räntan (5 %) beräknas kapitalbindningskostnaden uppgå sammanlagt till 84 miljoner om året avseende dessa tolv storföretag. I relation till att kapitalbindningskostnaden under nuvarande system med omvänd beskattning är noll kr, kommer sannolikt en förändrad beskattningsprincip ha negativa effekter för svenska företag.

<sup>13</sup> EY 2015. Sid 89-90

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey\\_study\\_destination\\_principle.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf)

<sup>14</sup> EY 2015. Sid 93.

<sup>15</sup> Handelsstatistik <http://ec.europa.eu/eurostat/web/international-trade-in-goods/data/main-tables>, <http://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/handel-med-varor-och-tjanster/utrikeshandel/utrikeshandel-med-varor/pong/tabell-och-diagram/export-och-import-fordelade-pa-varldsdelar/>, [http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START\\_HA\\_HA0201\\_HA0201A/OImpExpLandTotAr/?rxid=910cd783-a33f-4340-b151-98723d722bd3](http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_HA_HA0201_HA0201A/OImpExpLandTotAr/?rxid=910cd783-a33f-4340-b151-98723d722bd3)

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Ett system där säljaren måste debitera och betala in köparlandets moms vid EU-handel B2B ger upphov till en rad orosmoment för svenska företag.

- Sverige har, enligt EY:s studie<sup>16</sup>, en av EU:s kortaste genomsnittliga återbetalningstider avseende moms (11 dagar) jämfört med genomsnittet inom EU som uppgår till 60 dagar. Dessutom är kapitalbindningstiden för en svensk köpare sannolikt längre än för en svensk säljare enligt resonemanget ovan med nettobetalare och nettoåterbetalare.
- Sverige kommer, allt annat lika, ha en högre kapitalbindningskostnad på grund av normalskattesatsens nivå. Sannolikt är de flesta varor som köps av svenska företag beskattade med 25 % moms. Moms debiteras på priset och svenska företag får genom skattesatsen en direkt högre kostnad av att säljaren ska återbetala den ingående momsen via OSS-systemet.
- Sverige kommer att behöva överge kontroll av återbetalning där ett utländskt företag redovisar moms att betala netto efter att ingående moms är avdragen och vara beroende av att detta hanteras av andra länders företag. Sett till att Sverige idag har det lägsta momsgapet behöver processen utföras minst lika bra av andra länder som den idag utförs av Sverige, för att inte Sverige och svenska företag ska påverkas negativt.
- Med hänsyn till de olika faktorerna som påverkar kapitalbindningskostnaden (betalningstider, skattesatser, deklarationsperioder, effektivitet i processer) är det inte osannolikt att varje köp/försäljning måste analyseras var för sig, då omständigheterna varierar kraftigt från fall till fall.
- Baserat på kommissionens redogörelse är det tänkt att en OSS-deklaration ska kunna kombineras med en inhemsk i en enda gemensam deklaration. Om detta blir möjligt skulle majoriteten av företagen vara i en nettobetalningsposition om momsen på den totala försäljningen är högre än momsen vid inköp. Vid ett sådant fall behöver kassaflödesberäkningen endast ta hänsyn till deklarations- och betalningsfristen. Det saknas dock en utförlig beskrivning över hur ett sådant gemensamt återbetalningssystem ska fungera när ingående och utgående moms ska kombineras över hela EU-systemet och för all EU-handel.
- Kundförluster för icke-etablerade företag är inte harmoniserade inom EU. I vissa länder får inte icke-etablerade företag korrigera momsen avseende kundförluster vilket medför en stor nackdel. Se vidare nedan avseende OSS.

Sammantaget uppstår flera osäkerhetsfaktorer som har sin utgångspunkt i ovanstående ansatser. Osäkerheten medför en större risk i företagens kassaflöden, som återspeglas i kapitalbindningsräntan, som i sin tur påverkar storleken på kapitalbindningskostnaden. Det ger också upphov till alternativa transportlösningar för att minska momsriskerna.

Företag har i detta sammanhang framfört synpunkter på att kapitalbindningskostnaden kommer att överstiga transportkostnaden under föreslagna regler. I kombination med den ökade affärsrisken som följer av brister i OSS kommer det vara mer gynnsamt för företagen att lägga om sina varu- och affärsflöden. Verksamheter inom EU kommer tillgodose kunder med leveranser från tredje land och låta etableringar inom EU fokusera på export.

---

<sup>16</sup> EY 2015. Sid 93. Genomsnitt egen beräkning.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey\\_study\\_destination\\_principle.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf)

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Ett skifte där företag på grund av momsregler måste se över och förändra sina handelsströmmar får negativa effekter för handeln på den inre marknaden och en konkurrensnackdel för EU-etablerade företag jämfört med tredjelands-etablerade företag. Därtill ska läggas de negativa miljöeffekter som ökade och längre transporter medför.

Redan idag, när flera länder har infört transportbevis vid gränsöverskridande handel inom EU, finns exempel där företag väljer att exportera varor till land utanför EU för att sedan importera till ett annat EU-land för att minska momsriskerna. Momsregler har således blivit ett handelshinder på den inre marknaden samt bidrar till förlängda transporter och negativ miljöpåverkan. Momsproblemen med transportbevis är uppmärksammade och hanteras inom ramen för förslaget med quick-fix som NSD tillstyrker i tidigare remissvar. Ett system med debiterad moms vid EU-handel B2B har således skapat stor oro bland företagen och riskerar att försämra snarare än förbättra möjligheterna för handel och tillväxt på den inre marknaden.

### ***Brister i förslaget avseende en generell One-Stop-Shop - OSS***

Enligt förslaget ska medlemsstaterna tillåta användningen av en särskild ordning för deklaration och redovisning av moms vid unionsintern omsättning av varor och tjänster. Den föreslagna ordningen ska även möjliggöra avdragsrätt för ingående moms. Den existerande ordningen Mini-One-Stop-Shop (MOSS) för omsättning av tjänster och distansförsäljning av varor till icke beskattningsbara personer utökas.

NSD har svårt att se hur en OSS överhuvudtaget kan komma att fungera med mindre än att de åtgärder som är beslutade kring MOSS blir genomförda och utvärderade. Till skillnad från Skatteverket<sup>17</sup> som är tveksamt till om avdragsrätten bör ligga inom OSS vill NSD särskilt påpeka att avdragsrätt kommer vara en grundförutsättning för att en OSS ska kunna accepteras av näringslivet. Att genomföra en OSS där företagen alltid skulle tvingas ha ett separat återbetalningsförfarande skulle vara förödande för handeln på den inre marknaden. Svenska företag vittnar om att flera medlemsstater förhalar återbetalningar av ingående moms och ett införande av OSS utan avdragsrätt skulle förvärra påverkan på likviditeten och därmed kapitalbindningskostnaden ytterligare. Vidare måste klargöras vad som gäller för företag som bedriver blandad verksamhet och som därför endast delvis har avdragsrätt.

NSD kan också konstatera att allt för många detaljer kring hur en OSS ska hanteras i ett skatteförfarandeperspektiv saknas. Exempelvis saknas regleringar kring följande.

- Om moms felaktigt tas ut på en momsbefriad vara eller tjänst av en säljare i en medlemsstat och köparen i en annan medlemsstat därför saknar avdragsrätt, hur ska denna situation hanteras? Köparen har formellt sett ingen avdragsrätt. Ska säljarens transaktion hanteras inom ramen för sitt eget eller köparlandets skatteförfarande? Kommer en säljare och köpare att behöva hantera kontakter med en eller flera skattemyndigheter rörande transaktioner som ska korrigeras?
- Samma situation som ovan men enligt säljarens land är transaktionen skattepliktig men i köparens land är transaktionen undantagen.

---

<sup>17</sup> Skatteverkets remissvar 171106, dnr 202 414320-17/112 samt 180706, dnr 202 239903-18/112 se <https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/remissvar/2018.4.b1014b415f3321c0de5ffd.html>

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

- Vilket lands bedömning ska gälla när problem uppstår på grund av att EU-harmoniserade definitioner saknas avseende exempelvis huvudsaklighets-/delningsprincipen och begreppet förmedlare? Sådana bedömningar måste ske för att avgöra hur momsbeskattning ska göras och av vem vid försäljning via plattformar, marknadsplatser och liknande.
- I fall där en befarad eller konstaterad kundförlust föreligger. Vilket lands regler gäller för korrigerande av den utgående momsen?
- Hur ska olika momsfrågor rörande valutakurser hanteras vid fakturering i utländsk valuta?
- Vissa länder har idag krav på garantier, vad kommer att gälla vid en OSS?
- Vissa länder tillämpar exempelvis "real time-reporting" och "split-payment", hur kommer detta påverka en OSS?
- Kommer lokala momsregistreringar att krävas trots en OSS-redovisning? Detta för att hantera revisioner, beslut för sanktionsavgifter vid felredovisning, korrigeringar i efterhand osv.
- I de fall lokala momsregistreringar finns, kan dessa fortsatt användas för viss verksamhet och OSS för annan verksamhet?

I en övergångslösning föreslås att CTP ska få förmånen att behålla möjligheten till omvänd beskattning vid gränsöverskridande handel B2B. NSD avstyrker förslaget och vill peka på de stora kostnader och den extrema komplexitet som uppkommer för företag och myndigheter som ska hantera två olika system parallellt för sin EU-handel beroende på om köparen är certifierad eller inte. NSD har svårt att förstå hur den totala administrativa kostnaden för att hålla två olika system igång ens kan övervägas utan att ha samtliga förutsättningar för OSS och konsekvenserna sammanställda.

### ***Certifierad beskattningsbar person (CTP)***

Ett företag ska enligt förslaget kunna bli en särskilt betrodd skattebetalare, en "certifierad beskattningsbar person (CTP), genom att visa att en rad fördefinierade kriterier är uppfyllda såsom att företaget sköter sina skattebetalningar, har interna kontroller och är solvent. De företag som är beviljade statusen som en "authorised economic operator" (AEO) enligt tullreglerna anses uppfylla kriterierna för CTP. Ett företag med CTP-status i ett land ska erkännas statusen ömsesidigt i alla medlemsstater.

Förslaget att quick-fix endast ska vara möjligt för CTP är inte längre aktuellt<sup>18</sup>, vilket NSD välkomnar. CTP finns dock kvar för diskussion i det slutgiltiga systemet. NSD har inte i detalj kunnat granska det nyttillkomna femte förslaget rörande en valfrihet för medlemsstaterna att tillämpa så kallad kostnadsdelning. Förslaget, vilket tillkommit på rådsnivå i direktivförslaget COM(2017) 569, ingår inte heller i denna remiss. NSD välkomnar initiativet men vill dock framhålla att det är viktigt att beslut tas om de ursprungliga fyra förslagen.

NSD avstyrker förslaget att införa en ordning med certifierad beskattningsbar person. NSD anser att en sådan ordning inte kan fungera praktiskt utan att utestänga majoriteten av svenska företag. Detta får i sin tur negativ effekt på handeln i stort och möjligheterna för icke CTP-företag att delta i kedjetransaktioner och som underleverantörer.

---

<sup>18</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10335-2018-INIT/en/pdf>

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Sverige har drygt en miljon momsregistrerade beskattningsbara personer. Enligt Skatteverkets register uppgår antalet svenska företag som redovisar EU-handel till 237 000.<sup>19</sup> Enligt uppgifter från Tullverket var endast 311 svenska företag AEO-certifierade i slutet av 2017.<sup>20</sup>

Sverige är ett litet land med liten hemmamarknad och har många företag aktiva på den inre marknaden. Vidare finns stora skillnader i omsättningsgränser<sup>21</sup> mellan EU:s 28 medlemsstater. Storbritannien har den högsta gränsen på 97 808 Euro och Sverige den lägsta på 30 000 SEK. Sverige har bl.a. av dessa skäl långt fler små företag registrerade än andra medlemsstater. EU:s olika medlemsstater har därför helt skilda utgångspunkter när detaljerna kring CTP ska förhandlas och fastställas.

NSD anser att EU-kommissionen inte är tydlig med vad det egentliga målet antalsmässigt är avseende uppdelningen i CTP respektive icke-CTP. I konsekvensanalysen<sup>22</sup> hänvisas bl.a. till andelen AEO-certifierade och anger denna andel till så låg som 0,3% av företagen. Samtidigt betonas att även SME ska kunna bli CTP. NSD vill även påtala farorna med att dela upp företag och andra aktörer i de som är särskilt betrodda och de som inte är det. Enligt vad NSD erfar är kommissionens avsikt att endast de företag som bedriver en betydande EU-handel ska ges de praktiska förutsättningarna för att kunna söka statusen som CTP. Det är enligt NSD:s mening oroväckande. För att inte helt stängas ute från transaktionskedjor eller rollen som större koncerners underleverantörer är det angeläget att både SME:s och start-ups ges en reell möjlighet att bli CTP.

Flera medlemsstater använder arbetsformen fördjupad samverkan eller dialog. Det är tydligt att den föreslagna bedömningen om ett företag ska ges statusen av CTP har tagit intryck av sådana modeller för samverkan mellan myndighet och företag. Den svenska motsvarigheten, den fördjupade dialogen har som arbetssätt har blivit kritiserad bl.a. av professorerna Ulf Bernitz och Jane Reichel.<sup>23</sup> Kortfattat består kritiken i att Skatteverket genom den informella kontakten med utvalda företag hamnar i en gråzon gällande förvaltningsrättens traditionella tredelning mellan faktisk förvaltning, ärendehandläggning och ärendehandläggning med inslag av myndighetsutövning mot enskild. Det innebär att formella rättssäkerhetsgarantier saknas i stor utsträckning.

Modellen innebär att den ordinarie rollfördelningen mellan statlig myndighet och enskild frångås. Risker är att företag behandlas olika då Skatteverket avviker från sin traditionella roll och att de som inte ingår i den fördjupade dialogen missgynnas. I ett system där företag särskiljs beroende på samverkansform uppkommer faror som kan hämma de grundläggande kraven på ordning och objektivitet. I en tidigare studie<sup>24</sup> som rörde dåvarande fördjupad samverkan skrev professor Robert Pålsson att kritiken kan delas in i tre områden; att verksamheten sker i slutna rum, att likabehandlingsprincipen inte följs och att det finns risk för korruption.

---

<sup>19</sup> Skatteverkets remissvar 171106, dnr 202 414320-17/112 samt 180706, dnr 202 239903-18/112 se <https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/remissvar/2018.4.b1014b415f3321c0de5ffd.html>

<sup>20</sup> Uppgift från Tullverket 9 oktober 2017

<sup>21</sup> EU VAT Thresholds (April 2017)

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf)

<sup>22</sup> Impact Assessment sid. 105

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2017/EN/SWD-2017-325-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

<sup>23</sup> Effektivitet eller legalitet? - En bedömning av Skatteverkets nya samarbetsformer, 2015

<sup>24</sup> Fördjupad samverkan/horizontal monitoring i svensk offentligrättslig miljö, 2012

# NSD

## NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

Att frånga den vanliga förvaltningsmodellen aktualiserar centrala frågor som bottnar i rättssäkerhetsaspekter, inte minst att företag inte ska behandlas bättre eller sämre beroende på relationen till sin skattemyndighet. Högsta förvaltningsdomstolen har dessutom bedömt att uppgifter som lämnas inom ramen för fördjupad dialog saknar sekretesskydd<sup>25</sup> vilket ger upphov till ytterligare osäkerhetsaspekter vid den här typen av samarbetsform som inte kan bortses från, kanske framförallt för företag som står utanför arbetsmodellen. Det bör därför, för svenskt vidkommande, analyseras hur det framlagda förslaget förhåller sig till dessa, och närliggande frågor. Kommer till exempel ett avslag av en CTP-ansökan att vara allmänt tillgänglig och således riskera att fungera som en stämpel om att ett företag inte är betrott? Det skulle kunna få förödande konsekvenser för företaget – oavsett vad avslaget beror på.

Enligt förslaget ska en CTP-status inte bli möjlig i vissa fall. Till dessa fall räknas när beskattningsbara personer omsätter varor eller tjänster som inte är skattepliktiga och därmed förhindrar avdragsrätt. För företag som har blandad verksamhet kan status som CTP medges för den del av verksamheten som är skattepliktig (se artikel 13a 3. rörande beskattningsbara personer som *inte* kan ges status av certifierad beskattningsbar person). Detta medför en avsevärd komplexitet i det föreslagna systemet och NSD bedömer att förslaget innebär en ytterligare hög administrativ börda när det säljande företaget ska bedöma köparens status. Detta medför inte bara problem för de företag som normalt ses bedriva blandad verksamhet utan även för normalt fullt ut momspliktiga företag med en fåtal undantagna transaktioner (exempelvis för treasury-avdelningar). Även AEO-certifierade företag kan ha en treasury-avdelning som till denna del skulle kunna anses agera som en icke beskattningsbar person. För tjänster gäller idag enligt artikel 43 att en beskattningsbar person som även bedriver momsfria transaktioner anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster. Förslaget kring CTP skulle varit mer trovärdigt med en liknande utformning som i artikel 43. NSD anser därutöver att det bör klargöras hur företag som bedriver verksamhet genom en filialstruktur i olika länder, t.ex. banker, ska bedömas i den föreslagna ordningen. NSD förordar att företaget i dess helhet, inklusive filialer, i förekommande fall, omfattas av ett och samma CTP-status-beslut vilket bör fattas av den skattemyndighet där företaget har sin huvudetablering/säte.

Vidare, som Skatteverket påtalar i sitt yttrande, kräver de förutsättningar som ska vara uppfyllda för certifiering att Skatteverket gör en djupgående utredning i varje enskilt fall som måste baseras på information som Skatteverket normalt inte har kännedom om.<sup>26</sup> Dessutom är det mycket kostsamt för företag och skatteverk att sätta upp ett system med CTP som en tillfällig lösning då tanken är att detta inte ska finnas kvar på sikt.

Förslaget med CTP kommer medföra en mängd olika nya varianter av aktörer som både en säljare och köpare måste kunna identifiera i sin masterdata för att möjliggöra en korrekt momshantering. Idag vittnar säljande företag kring svårigheter att identifiera i vilket land en privatperson finns vid moms och MOSS-redovisning B2C av e-/tele-/sändningstjänster. I nuvarande regelverk vad gäller försäljning B2B måste det säljande företaget identifiera köparens momsnummer (varor) samt om det är fråga om en beskattningsbar person (tjänster). I den föreslagna modellen med CTP måste säljaren dessutom identifiera om köparen är en CTP eller inte och om inköpet görs för den skattepliktiga verksamheten.

<sup>25</sup> HFD 2013 ref. 48.

<sup>26</sup> Skatteverkets remissvar 171106, dnr 202 414320-17/112 samt 180706, dnr 202 239903-18/112 se <https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/remissvar/2018.4.b1014b415f3321c0de5ffd.html>

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Då hanteringen av undantagen skiljer sig mellan medlemsstater kommer bedömningen om det köpande företaget gör sitt inköp för den skattepliktiga verksamheten eller inte också att skilja sig mellan länderna. Detta kommer att medföra så komplexa bedömningar att det omöjligt går att hantera i praktiken. Därmed kommer förslaget inte att medföra de förenklingar som handlingsplanen syftar till.

NSD menar vidare att en bedragare t.ex. kan köpa ett företag med CTP-status, eller genom underhandskontakter och andra oredliga förfaranden tillförskaffa sig statusen som CTP i en medlemsstat varpå statusen därefter accepteras inom hela EU. Systemet kommer således inte förhindra momsbedrägerier. Bedragare kommer att hitta ett sätt att ta sig in i systemet. Den föreslagna punkten 6 i artikel 13 a visar en naiv tro på ett sådant system.

”6. Den beskattningsbara person som har beviljats status som certifierad beskattningsbar person ska utan dröjsmål underrätta skattemyndigheterna om alla händelser som inträffar efter det att beslutet fattades och som kan påverka fortsättningen av denna status. Skattemyndigheten ska dra in skattestatusen om de kriterier som anges i punkt 2 inte längre är uppfyllda.”

Avslutningsvis vill NSD framhålla vikten av att, om CTP trots det ovan sagda ändå införs, det införs en maximitid för skattemyndigheterna att fatta beslut avseende en CTP-ansökan. Effekterna av ett utdraget förfarande där företag kan tvingas vänta på svar i flera månader eller till och med år skulle potentiellt kunna vara förödande för såväl enskilda företag som handeln på den inre marknaden.

### ***Påverkan på momsgapet***

Förutom ovanstående negativa konsekvenser för handeln inom EU kommer budgetrisker uppkomma för medlemsstaterna. Företag i andra EU-länder kommer att agera uppbördsmän åt svenska staten och tvärtom. Med beaktande av de olika nivåerna av uppbördsförluster som EU:s momsgap-beräkningar<sup>27</sup> pekar på, kommer Sverige därmed att smittas av de problem som länder med stora uppbördsförluster har. NSD har inte funnit några skäl att tro att företag i ett land med högt momsgap, skulle redovisa och betala in all moms till en annan medlemsstat när samma företag idag misslyckas med att leverera in all moms till sin egen medlemsstat.

Vidare ifrågasätter NSD att förslaget kommer att minska momsbedrägerierna i den utsträckning som påstås. NSD konstaterar att den föreslagna modellen kommer att medföra en mycket större mängd moms i systemet vilket i sig ger upphov till andra former av bedrägerier och uppbördsförluster. Modellen ger upphov till ökad risk att uppburen moms avseende gränsöverskridande transaktioner inte betalas in till destinationsmedlemsstaten.

### ***Motiveringsskyldigheten***

NSD ifrågasätter om kommissionen har fullgjort sin skyldighet att motivera rättsakter som följer av artikel 296 stycke 2 FEUF. Särskilt gäller detta de föreslagna ändringarna i direktivets artikel 12 och 19 (i relation till artikel 29).

---

<sup>27</sup> EU VAT Gap [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en)

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Motiveringsskyldigheten är viktig för att berörda parter senare ska kunna bygga sin talan inför EU-domstolen. Finner EU-domstolen att motiveringsskyldigheten inte är uppfylld kan den ogiltigförklara rättsakten.

Förslaget medför att artikel 12 i direktivet ändras så att "sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket", det vill säga ekonomiska verksamheter, inte längre omfattas av artikeln. Enligt förslaget är det således bara de i artikeln särskilt uppräknade transaktionerna som omfattas. En sådan ändring måste motiveras vilket NSD saknar.

NSD kan inte heller återfinna en motivering vad gäller förändring av artikel 19. I artikel 29 stadgas att "Artikel 19 skall tillämpas på motsvarande sätt på tillhandahållande av tjänster." Genom att ändra rekvisiten "får" till "ska" i artikel 19 avseende varor påverkas alltså även tjänstebeskattningen.

### **Artiklarnas utformning måste vara förenliga med GDPR**

NSD ifrågasätter om det skett en bedömning med hänsyn till dataskyddsreglerna enligt GDPR<sup>28</sup> vid utformningen av förslag och artiklar. Säljaren måste kunna visa att korrekt moms tagits ut på respektive transaktion, om köparen är en fysisk eller juridisk person, om köparen är en CTP och om inköpet görs för en momspliktig verksamhet eller inte och varans destinationsland mm. Exempelvis skrivs i förslaget under rubriken "Särskild ordning för varor som levereras och tjänster som tillhandahålls av beskattningsbara personer som inte är etablerade i beskattningsmedlemsstaten" artikel 369k:

1. En beskattningsbar person som utnyttjar denna särskilda ordning eller dennes förmedlare ska föra räkenskaper över de transaktioner som omfattas av denna särskilda ordning. *Dessa räkenskaper måste vara så detaljerade att beskattningsmedlemsstatens skattemyndigheter kan avgöra om mervärdesskattedeklarationen är korrekt.*
2. De räkenskaper som avses i punkt 1 måste på begäran göras tillgängliga på elektronisk väg för beskattningsmedlemsstaten och för identifieringsmedlemsstaten. Räkenskaperna ska bevaras i tio år efter den 31 december det år då transaktionen genomfördes.

Även artikel 242a punkt 1 behandlar detaljerad information:

1. Om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt, såsom en marknadsplats, en plattform, en portal eller liknande, möjliggör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer inom unionen i enlighet med bestämmelserna i avdelning V ska den beskattningsbara person som möjliggör leveransen eller tillhandahållandet vara skyldig att föra räkenskaper över dessa leveranser eller tillhandahållanden. *Dessa räkenskaper ska vara så detaljerade att skattemyndigheterna i de medlemsstater där dessa leveranser eller tillhandahållanden är beskattningsbara kan avgöra om mervärdesskatten har redovisats korrekt.*

---

<sup>28</sup> EU:s dataskyddsförordning (GDPR, General Data Protection Regulation) <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/grundlagar-och-integritet/lagforslag-som-kompletterar-eus-dataskyddsförordning/>



# NSD

## NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

Vidare skrivs också under artikel 13a punkt 4: En beskattningsbar person som ansöker om status som certifierad beskattningsbar person ska tillhandahålla *alla uppgifter* som krävs av skattemyndigheterna för att det ska kunna fatta ett beslut.

Omfattningen och detaljnivån av den information som ska delges skattemyndigheterna är svårbedömd. Med ett långtgående informationskrav kan förslaget ifrågasättas ur ett GDPR-perspektiv, där lagringen av informationen blir central. Hur relaterar bestämmelserna i GDPR med vad som egentligen behövs för att bedöma ett godtagbart underlag för momsbeskattning? För att detta ska kunna ske på ett tillförlitligt och kontrollerbart sätt, behöver säljaren ur ett momsperspektiv tillhandahålla ett underlag som är så pass detaljerat att företagen inte kan riskera att göra fel. När det dessutom ska ske gränsöverskridande finns det risker i den information som ska tillhandahållas. Detta gäller särskilt för plattformarna där försäljning sker både till privatpersoner och till företag. Vilket underlag måste sparas och vilket kan raderas för den som begär att bli borttagen ur register? Kan säljaren visa att transaktioner blivit korrekt beskattade när data måste raderas?

### NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Anna Sandberg Nilsson

bilaga 1: Kapitalbindning

bilaga 2: Flödesschema

## Bilaga 1 Kapitalbindning

Som utgångspunkt är kostnaden för kapital för den gränsöverskridande handeln noll eftersom den utgående och ingående moms endast är en bokföringsåtgärd i nuvarande moms-system inga kassaflödes-effekter (cash-flow) uppstår vid tillämpning av omvänd betalningsskyldighet (reverse charge). Därför kommer en alternativ kostnad eller en alternativ intäkt uppstå som följd av den förändrade beskattningsprincipen som föreslås.

Det som huvudsakligen kommer påverka storleken på kapitalbindningen är:

- Värdet på beskattningsbara transaktioner
  - Förvärv och försäljning av varor inom EU som ligger till grund för ingående och utgående moms
- Skattesatser
  - Vilken skattesats som debiteras priset på varorna. Generellt kommer högre skattesatser att innebära en högre kapitalbindningskostnad för köparen och en högre kapitalbindningsvinst för säljaren.
- Betalningstider (mellan företag och till skattemyndigheter)
  - Tiden det tar för företag att återbetala momsandelen till sin lokala skattemyndighet och tiden det tar för skattemyndigheten att återbetala via OSS systemet.
- Kapitalbindningsräntan
  - Mått på kostnaden eller intäkten för kapital.

Kapitalbindningsräntan beskrivas som *den lägsta accepterade avkastningen för att uppfylla investerare och utlånares krav*. Därmed kommer kostnaden eller intäkten som sammankopplas med räntan att variera beroende på hur företagens strukturer ser ut, investerarens krav samt bedömningen av den risk som företagen får med sig när ingående moms inte längre omgående kan återbetalas.

I ett underliggande dokument till kommissionens Impact Assessment analyserar EY cash-flow effekterna och använder en kapitalbindningsränta på 5 % med hänvisning till att det motsvarar den flytande belåningsräntan för lån upp till EUR 250 000 till icke-finansiella bolag.<sup>29</sup> Dock saknas eller redogörs inte för den risk eller investerarens avkastningskrav i kalkylerna för kassaflödes-beräkningarna. Ett annat sätt att beräkna kapitalbindningsränta är att utgå ifrån *Weighted Average Capital Cost (WACC)*.<sup>30</sup> Utgångspunkten vid denna metod ligger i den ränta och avkastning som långivare och ägare kräver på det kapital som företaget har ställt till förfogande, vid ett specifikt värderingstillfälle. Parametrarna som WACC beräknas på är marknadens implicita ränta, storlekspremium och faktisk lånekostnad. Tillsammans utgör de den genomsnittliga viktade kapitalkostnaden, utifrån företagets premisser. I den undersökning som Svenskt Näringsliv har genomfört anger något storföretag att WACC kan uppgå till 11 %.

---

<sup>29</sup> EY 2015, fotnot 100 sid 91.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey\\_study\\_destination\\_principle.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf)

<sup>30</sup> <https://www.uc.se/hjalp--kontakt/foretagsvardering/skillnaden-mellan-den-faktiska-kapitalkostnaden-och-wacc/>

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Ytterligare ett sätt att bedöma kapitalbindningsräntan är att utgå från den lagstadgade räntan som bestäms i varje enskilt land. Den består av referensräntan plus en tilläggsränta som i Sverige idag uppgår till 8 %, <sup>31</sup> vilket ger en ränta på 7,5 %. Därmed är det aktuellt att undersöka kapitalbindningskostnader och intäkter utifrån olika kapitalbindningsräntor.

Själva kapitalbindningskostnaden beräknas i nästa steg utifrån tidigare nämnda faktorer som kan sammanfattas av formeln:

$$(EU \text{ förvärv} * \text{momsskattesats}) * (\text{actual(dagar)}/360) * \text{ränta}$$

Svenskt Näringsliv har fått ta del av tolv storföretags momsredovisning avseende EU handel. Kapitalbindningskostnaden för dessa bolag på 1 år, applicerat på olika scenarier vad gäller antal dagar som kapitalet är bundet och olika räntesatser, framgår av tabellen nedan (enhet kr):

kr									
Dagar/ränta	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%		
31	84 367 493	101 240 992	118 114 491	134 987 990	151 861 488	168 734 987	185 608 486		
50	136 076 602	163 291 923	190 507 243	217 722 564	244 937 884	272 153 205	299 368 525		
70	190 507 243	228 608 692	266 710 141	304 811 589	342 913 038	381 014 487	419 115 935		
100	272 153 205	326 583 846	381 014 487	435 445 128	489 875 769	544 306 410	598 737 051		
130	353 799 166	424 559 000	495 318 833	566 078 666	636 838 499	707 598 333	778 358 166		
160	435 445 128	522 534 153	609 623 179	696 712 204	783 801 230	870 890 255	957 979 281		
190	517 091 089	620 509 307	723 927 525	827 345 743	930 763 961	1 034 182 178	1 137 600 396		
EU förvärv (12 företag)			102 057 451 812						
Momsskattesats (genomsnitt EU)			19,2%						

Siffrorna som redovisas är alltså den extra kostnad som företagen får betala på 1 år med olika tidseffekter och räntor. Resultatet ger en kapitalbindningskostnad som utgör mellan 0,08 – 1,11 % av totala gränsöverskridande inköp. Den genomsnittliga EU-momsskattesatsen har använts. Standardskattesatsen (25 %) för svenskt vidkommande, skulle kunna appliceras eftersom att köparlandet är beskattningsland. Å andra sidan kan eventuellt reducerade skattesatser förekomma, vilket i så fall skulle reducera kapitalbindningskostnaden.

Av beräkningarna framgår att kapitalbindningskostnaden även vid kortare återbetalningstider uppgår till betydande belopp. Redan för ett urval av 12 företag kan kapitalbindningskostnaden, på årsbasis, bli mellan 185 miljoner kr vid en månads återbetalningstid, till över 1 miljard kr om återbetalningstiden är omkring sex månader. Därmed är återbetalningstiden väsentlig vid bedömningen av kapitalbindningskostnaden.

Även om utgångspunkten ligger i av beräkningarna den kortaste återbetalningstiden och den lägsta räntan, kommer företagen ha en alternativkostnad på ca 84 miljoner kr om året. Motsvarande kostnad under dagens system med omvänd beskattning är noll. En förändrad beskattningsprincip, kommer således sannolikt ha negativa effekter för många svenska företag.

<sup>31</sup> 6 § räntelagen (1975:635)

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

På samma sätt visas i tabellen nedan den kapitalbindningsfördel som uppstår vid olika kapitalhållningstider (innan momsandelen förs vidare till den lokala skattemyndigheten, enheten är kr)<sup>32</sup>. Värt att notera är att kapitalhållningstiden alltid kommer vara kortare än den tid det tar att få tillbaka ingående moms, vilket medför en mindre reducerande effekt på nettokostnaden.

kr	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%
Dagar/ränta							
11	20 651 935	24 782 322	28 912 709	33 043 096	37 173 484	41 303 871	45 434 258
30	56 323 460	67 588 152	78 852 844	90 117 536	101 382 228	112 646 920	123 911 612
50	93 872 433	112 646 920	131 421 406	150 195 893	168 970 380	187 744 866	206 519 353
80	150 195 893	180 235 072	210 274 250	240 313 429	270 352 607	300 391 786	330 430 965
110	206 519 353	247 823 223	289 127 094	330 430 965	371 734 835	413 038 706	454 342 576
140	262 842 813	315 411 375	367 979 938	420 548 500	473 117 063	525 685 625	578 254 188
170	319 166 273	382 999 527	446 832 782	510 666 036	574 499 291	638 332 545	702 165 800
EU försäljning (12 företag)	70 404 324 835						
Momsskattesats (genomsnitt i EU)	19,2%						

*Exempel för ett (1) företag på månadsbasis.*

**Exempel 1:** Exemplet utgår från att företaget endast har en tysk handelspartner där förvärven från Tyskland uppgår till ca 3,7 miljarder kr och försäljningen inom EU till ca 3 miljarder kr. Det innebär att företaget är nettoåterbetalare av moms för sin EU-handel. Företaget har utöver EU-handel även export till tredje land utanför EU. På grund av att Tyskland har en längre genomsnittlig återbetalningstid från sin lokala skattemyndighet samt har en lägre standardskattesats, kommer det svenska företaget i det här fallet att uppleva en kapitalbindningskostnad, som på en månad uppgår till dryga 13 miljoner kr vid en beräknad kapitalbindningsränta om 11 %. Om räntan sätts till 5 % kommer företaget fortsatt ha en kapitalbindningskostnad på ca 6 miljoner kr per månad.

Exempel Tyskland					
1 månad	kr				
EU förvärv	3 774 450 420				Ränta
EU försäljning	3 009 724 587	Kapitalbindningskostnad			WACC
Diff	-764 725 833	Återbetalningstid SKM	Återbetalning OSS	Dagar	11%
Momssats köp	25,0%	45	20	65	18 741 195
Momssats sälj	19,0%				
Företag:		Kapitalbindningsvinst			
Anställda	1000+	Återbetalningstid SKM	Återbetalning OSS	Dagar	
Omsättning	100-200 mrd	11	20	31	5 416 668
		Kapitalbindningskostnad			-13 324 527

<sup>32</sup> Denna tid skulle enl. förslaget kunna sättas till 20 dagar, då också med antagandet att betalningen sker 30e varje månad. Likväl i detta scenario kommer tiden att vara olika beroende på situation och betalningsdatum. Därför har hänsyn tagits till olika antal dagar.

# NSD

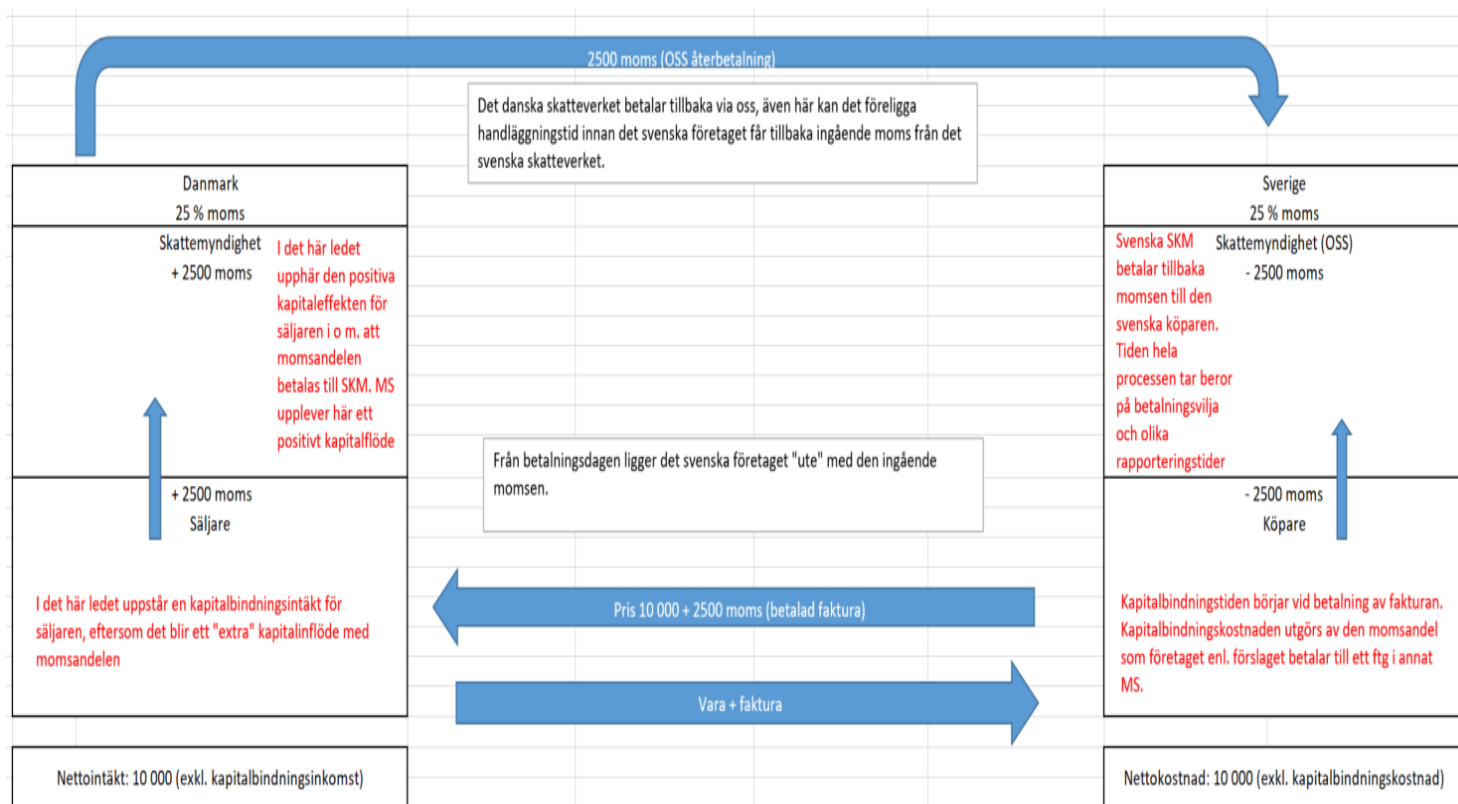
## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

**Exempel 2:** Företaget har i exempel 2 en tysk handelspartner där förvärven från Tyskland uppgår till 400 miljoner och försäljningen uppgår till 625 miljoner, vilket innebär att företaget är en nettobetalare av moms. Det i sin tur ska enligt förslaget innebära att det svenska företaget i det här fallet skulle ha en kapitalbindningsvinst. Med hänsyn till återbetalningstider och skattesatser kommer företaget emellertid, trots sin betalningsposition, att ha en kapitalbindningskostnad som uppgår till 861 285 kr.

Exempel Tyskland					
1 månad		kr			
EU förvärv	400 000 000				Ränta
EU försäljning	625 000 000	Kapitalbindningskostnad		Dagar	WACC
Diff	225 000 000	Återbetalningstid SKM	Återbetalning OSS		11%
Momssats köp	25,0%	45	20	65	1 986 111
Momssats sälj	19,0%				
Företag:		Kapitalbindningsvinst			
Anställda	1000+	Återbetalningstid SKM	Återbetalning OSS		
Omsättning	200-300 mrd	11	20	31	1 124 826
		Kapitalbindningskostnad			-861 285

I det underlag som Svenskt Näringsliv har fått ta del av, utgör företaget i det sistnämnda scenariot, det företag som har den största positiva differensen mellan utgående och ingående EU-moms. Företaget är således i en nettobetalningsposition. Enligt den analys som föreligger i kommissionens Impact Assessment, ska det svenska företaget enligt teorin ha en kapitalbindningsvinst, eftersom att en större momsandel kommer in till företaget, då EU-försäljningen är större än EU-inköpen. Detta stämmer dock inte. Utifrån beräkningarna gäller istället att även om kapitalbindningsräntan skulle sättas till 5 %, skulle det svenska företaget med den största nettobetalningspositionen att få en kapitalbindningskostnad på 391 493 kr per månad. Detta är en konsekvens av de genomsnittliga återbetalningstiderna, där Tyskland har en betydligt längre återbetalningstid än Sverige. Skillnaden i genomsnittliga återbetalningstider är således viktiga att beakta.

## Bilaga 2, flödesschema, slutliga systemet



1. Köparen (Sverige) köper en vara av säljaren (Danmark).
2. Enl. de nya reglerna ska säljaren debitera destinationlandets (Sverige) moms. Vilket framgår av priset + momskostnaden på fakturan.
3. Eftersom att momsen fortsatt inte ska vara en "kostnad" för företagen, betalar det danska företaget momsdelen till den danska skattemyndigheten.
4. Den danska skattemyndigheten återbetalar via OSS till den svenska skattemyndigheten, som i sin tur återbetalar den ingående momsen till det svenska företaget.