SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 6 1980

Ny mervärdeskattelag i Västtyskland den 1 januari 1980

Av direktör Jörn Gallwitz och direktör Christer Jarenius

Från och med 1980 gäller i Västtyskland en ny mervärdeskattelag (UStG). Genom den nya lagen har Västtyskland lämnat sitt bidrag på vägen mot det slutliga målet, nämligen en fullständig harmonisering av mervärdeskattereglerna inom EG.

De nya reglerna kommer att få stor betydelse för svenska företag som exporterar varor eller tjänster till Västtyskland eller köper tjänster därifrån, varför det kan vara på sin plats att i denna tidskrift lämna en kort information om lagstiftningen. Vi upphåller oss därvid i huvudsak vid de bestämmelser som har betydelse för de svenska företagen.

Skattereformens tyngdpunkt ligger i den mervärdeskatterättsliga bedömningen av affärsförbindelser med utlandet, både vad gäller en tysk näringsidkares leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster till utländska köpare / uppdragsgivare och en utländsk näringsidkares leveranser av varor eller tjänster till västtyska kunder.

Svenska näringsidkare har fått generell avdragsrätt för tysk mervärdeskatt. All den mervärdeskatt som debiterats dem av tyska företag för varuleveranser och tjänster i Västtyskland eller som de har erlagt vid införsel återbetalas.

Återbetalningen kan ske på olika sätt. Har svenskt företag momspliktig omsättning i Västtyskland, regleras avdragsrätten i princip genom det s k *''normalförfarandet''*. Detta gäller t ex om det svenska företaget levererar varor till tysk kund ''frei Haus'' eller till eget distributionslager i Västtyskland

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07

eller köper varor i Västtyskland för vidareförsäljning och leverans till tysk kund från förste säljaren. Normalförfarandet medför redovisningsskyldighet och därmed följande registreringsplikt och deklarationsskyldighet i Västtyskland.

Föreligger inte momspliktig omsättning i Västtyskland eller endast sådan inhemsk omsättning, för vilken avdragsförfarandet är tillämpligt, regleras avdragsrätten för det svenska företaget genom ett *återbäringsförfarande* utan registrerings- och deklarationsskyldighet.

Ett svenskt företag, som inte har säte, filial, dotterföretag eller ingår i koncern med företag i Västtyskland och som t ex till tysk kund levererar varor ''ab Werk'', ''fob'', ''c&f'', ''cif'', ''frachtfrei'', ''frei Haus unversteuert'', skall tillämpa återbäringsförfarandet. Omsättningen anses nämligen i dessa fall ha skett utomlands. Skattskyldig är den tyska importören.

Återbäringsförfarandet blir aktuellt också för svenska importföretag och agenter med tyska huvudmän, om företagen inte har någon omsättning i Västtyskland. I dessa fall torde återbetalningen av tysk moms huvudsakligen avse kostnader i samband med affärsresor till Västtyskland. På alla självständiga näringsidkare inklusive s k ''fria yrken'', såsom advokater, revisorer, konsulter, konstnärer och författare tillämpas återbetalningsförfarandet. Det kan också vara aktuellt vid monteringsleveranser och byggnadsentreprenader för ingående mervärdeskatt i Västtyskland vid t ex införsel av varor, leveranser till byggarbetsplatser från tysk underleverantör. Huruvida svenskt företag har fast driftställe i Västtyskland eller ej är utan betydelse.

Enligt den nya lagen är svenskt företag, som utför tjänster i Västtyskland, i princip skattepliktigt för mervärdeskatt. Det svenska företaget skall därför i regel fakturera tysk mervärdeskatt. Den tyska uppdragsgivaren är dock skyldig att innehålla och betala in mervärdeskatten till sin lokala skattemyndighet, s k *''avdragsförfarande''* (Abzugsverfahren). Detta förfarande torde huvudsakligen bli tillämpligt för monterings-, reparations- och byggnadsarbeten av svenska företag i Västtyskland samt för patent- och licensavtal, teknisk, juridisk och ekonomisk rådgivning, reklamverksamhet och datatjänster.

Om den tyska uppdragsgivaren är företagare, kan i stället för avdragsförfarandet den s k *''nollregleringen''* användas. Denna innebär att den svenska uppdragstagaren äger rätt att fakturera nettobeloppet exklusive tysk mervärdeskatt.

Återbäringsförfarande (Vergütungsverfahren)

Detta förfarande innebär som ovan nämnts att mervärdeskatt återbetalas utan registrerings- och deklarationsskyldighet för det svenska företaget.

Återbäringsförfarandet gäller endast för utländska företagare. Vederbörande får alltså inte vara bosatt i Västtyskland eller där ha säte, filial eller bolag med vilket det består ett koncernförhållande (Organschaftsverhältnis). Den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07

omständigheten att utländsk företagare har ett fast driftställe i Västtyskland eller innehar ett skattenummer hos tysk skattemyndighet, utesluter däremot ej tillämpning av återbäringsförfarandet. Med företagare förstås varje självständig näringsidkare och även ovannämnda s k ''fria yrken''.

Återbäringsförfarandet tillämpas på fyra i lagen angivna fall.

1. Av svenskt företag utförd försäljning och leverans (omsättning), som inte bedöms vara omsättning i Västtyskland.

Om ett företag i Sverige säljer och levererar ''franco unversteuert'' till ett företag i Västtyskland anses omsättningen inte ha skett i Västtyskland, eftersom omsättningen enligt 3 § 7. UStG bedöms utförd på den ort, där leveransen påbörjas eller varan överlämnas till fraktförare / speditör.

Skulle det svenska företaget i stället leverera ''franco'', övertar det kostnaderna för samtliga införselavgifter inklusive tysk införselomsättningsskatt. Här föreligger enligt 3 § 8. UStG en omsättning i Västtyskland, för vilken normalförfarandet och ej återbetalningsförfarandet skall tillämpas.

2. Återbäringsförfarandet är tillämpligt också beträffande vissa skattefria omsättningar enligt 4 § 3. UStG, *gränsöverskridande varutransporter.*

Ett svenskt företag säljer en vara till ett tyskt företag och anlitar därvid en svensk speditör för transporten. Speditörens lastbil måste repareras i Västtyskland, när den går sönder under transporten. Speditörens transporttjänst är skattefri. Den på reparationen belöpande mervärdeskatten kan speditören få tillbaka enligt återbäringsförfarandet.

3. Återbäringsförfarandet gäller vidare i de fall, där endast sådana omsättningar har utförts, för vilka avdragsförfarandet är tillämpligt, d v s för s k *arbetsbeting* (Werklieferung) och *övriga tjänster.*

Ett svenskt byggnadsföretag uppför en kontorsfastighet för en tysk företagare i Västtyskland. En del byggnadsmaterial levereras från Sverige och en del från tyska underleverantörer direkt till byggplatsen. Den tyska företagaren är skyldig att innehålla och betala in mervärdeskatt till tysk skattemyndighet. Det svenska byggnadsföretaget kan via återbäringsförfarande få tillbaka både införselomsättningsskatt för av företaget till Västtyskland levererat byggnadsmaterial och ingående mervärdeskatt för de tyska underleveranserna.

4. Återbäringsförfarandet tillämpas slutligen i samband med *persontransport i tillfällig busstrafik.*

Återbäringsförfarandet får naturligtvis inte användas, om ingående mervärdeskattebelopp ej kan hänföras till den omsättning, som berättigar till återbäringsförfarandet.

De för återbäringsförfarandet gällande förutsättningarna hänför sig alltid till en *återbäringsperiod* (Vergütungszeitraum). Detta är ett nytt begrepp i mervärdeskatterätten, som hittills endast har använt begreppen ''beskattningsperiod'' (kalenderår) och ''redovisningsperiod'' (kalendermånad). Återbäringsperioden, som får bestämmas av den återbäringsberättigade själv, skall

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07

omfatta minst tre månader och högst ett år. Återbäringsperioden får vara kortare än tre månader om den utgör en restperiod av kalenderåret.

Om ett svenskt företag perioden januari—oktober utfört omsättningar, som inte omfattas av återbäringsförfarandet, och resten av året endast återbäringsberättigade omsättningar, får återbäringsperioden omfatta årets två sista månader.

Utför svensk företagare under samma återbäringsperiod såväl återbäringsberättigade omsättningar som omsättningar, för vilka normalförfarandet är tillämpligt, skall normalförfarandet gälla för alla omsättningar. Återbäringsförfarandet och normalförfarandet är således konkurrerande och kan inte tillämpas samtidigt under samma återbäringsperiod.

För att undvika att två olika förfaranden för viss återbärings- respektive redovisningsperiod löper parallellt eller efter varandra, kan den för normalförfarandet behöriga skattemyndigheten utvidga normalförfarandet att avse även återbäringsperioden. En sådan sammanläggning förutsätter emellertid godkännande av både företaget och Bundesamt für Finanzen. I ett dylikt fall inträder normalförfarandet i stället för återbäringsförfarandet.

Behörig skattemyndighet för återbäringsförfarandet är i regel Bundesamt für Finanzen, Koblenzer Str 63—65, D-5300 BONN 2. På ansökan av företagare kan dock Bundesamt für Finanzen förklara annan myndighet behörig, om denna tillstyrker ansökan. Svenskt företag, som redan är registrerat för mervärdeskatt i Västtyskland och vill behålla sin lokala skattemyndighets behörighet även för återbäringsförfarandet, kan alltså ansöka om detta hos sin lokala Finanzamt eller hos Bundesamt für Finanzen.

Ansökan om återbäring av mervärdeskatt skall lämnas in senast 6 mån efter det kalenderårs utgång, under vilket återbäringsanspråk uppkommit. Avser ansökan helt kalenderår, måste återbäringsbeloppet uppgå till minst 60:— D-Mark. Avser ansökan varken helt kalenderår eller restperiod, är minimibeloppet 500:— D-Mark.

Ansökan skall lämnas på särskilt formulär (USt 1 T-Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer). På formulärets baksida skall återbäringsbeloppen tagas upp. Som bevis skall originalkvitton bifogas, vilka senare returneras i makulerat skick i samband med återbäringsbesked.

På förfrågan av Tysk-Svenska Handelskammaren har Bokföringsnämnden beträffande kravet på originalfakturor lämnat följande svar.

”Enligt 5 § bokföringslagen stadgas bl a: ’Har den bokföringsskyldige tagit emot handling om affärshändelsen, skall denna handling användas som verifikation. Om det är påkallat med hänsyn till arten av mottagen handling, får bokföringen i stället grundas på särskilt upprättad hänvisningsverifikation’.

— Med hänsyn till att tysk lagstiftning kräver att originalverifikationen företes tillsammans med ansökan om restitution av tysk moms för att möjliggöra återbetalning till svensk importör/exportör torde bestämmelsen om hänvisningsverifikation kunna tillämpas; särskilt med tanke på att originalhandlingarna återsänds till de restitutionssökande efter behandling hos Bundesamt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07

für Finanzen. Sedan de återkommit bör hänvisningsverifikationerna utbytas mot originalhandlingarna. — Vid eventuell deklarationsgranskning av svensk skattemyndighet under tiden som originalhandlingarna är i Tyskland kan givetvis ofullständiga hänvisningsverifikationer vålla frågor. Det torde därför vara lämpligt att dessa får utgöras av kopior av originalverifikationerna''.

Ytterligare krävs att företagaren företer ett av myndighet på något av EG-språken utformat bevis om att han är näringsidkare.

Vissa krav ställs på originalverifikationernas (fakturor, kvitton, införseldokument m m) utformning för att de skall kunna läggas till grund för återbetalning. Sålunda bör framgå att både utfärdaren och mottagaren av exempelvis en faktura är näringsidkare. Utställarens namn och adress med tillägg som visar hans företagarform (t ex bolagsform AG, GmbH, OHG, KG eller bransch — respektive yrkesbeteckning). Vidare krävs att varukvantitet, varuslag respektive transaktionens eller tjänsteprestationens art och omfattning samt leveransdatum eller datum för utförd tjänst anges. Även vederlaget och skattebeloppet skall framgå. Vederlaget är nettopris exklusive moms och inkluderar förpackning, frakt, försäkring samt avgifter, men ej kassarabatt. Skattebeloppet måste redovisas öppet: Hänvisning till att vederlaget inkluderar 13% moms är otillräckligt vid fakturor över 200:— D-Mark. Rätt terminologisk beteckning är viktig, dvs MWSt (Mehrwertsteuer) vid omsättning i Västtyskland, EUSt (Einfuhrumsatzsteuer) vid import, där leveransen är utförd i annat land än Västtyskland. För fakturor upp till 200:— D-Mark är kraven lägre. Mottagarens namn och adress, datum, vederlag exklusive moms och skattebelopp krävs ej för dessa fakturor.

Tysk-Svenska Handelskammaren ombesörjer mot avgift återbäringsförfarandet för svenska uppdragsgivares räkning, varvid handelskammaren provar alla formella och materiella förutsättningar för återbäringsförfarandets tillämplighet. För ändamålet har handelskammaren tagit fram olika formulär, som kan beställas direkt hos handelskammaren.

Varuleveranser till Västtyskland

I lagen har intagits betydelsefulla ändringar i mervärdeskattehänseende beträffande såväl införsel som utförsel av varor. Tidigare ansågs en leverans utförd i och med att försändningen påbörjats eller vid överlämnandet av varan till speditör eller självständig fraktförare. Om en svensk exportör levererade ''frei Haus, verzollt und versteuert'', dvs åtog sig att bekosta och ombesörja transport, tull och mervärdeskatt fram till kunden i Västtyskland, förelåg tidigare inte någon skattepliktig omsättning i Västtyskland, utan enligt lagens terminologi import, som belades med ''Einfuhrumsatzsteuer'' (importomsättningsskatt). Denna importskatt kunde den tyska kunden i regel dra av. Den svenska säljaren eller hans speditör erlade endast skatten och fick tillbaka det förskotterade beloppet från den tyska köparen mot överlämnande av ett av tullmyndigheten utfärdat ''Ersatzbeleg für Zwecke des Vorsteuerabzuges'' —

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07

ett intyg om inbetald importskatt, som kunden lade till grund för sin mervärdeskatteredovisning.

Enligt de nya bestämmelserna anses en dylik leverans med klausulen ”frei Haus” eller ”franco” vara en i Västtyskland skattepliktig omsättning. Den svenska leverantören måste i dessa fall debitera sin kund tysk mervärdeskatt och betala in denna till vederbörande tyska skattemyndighet. Avdragsrätt föreligger dock för den skatt, som tullen påfört honom eller hans speditör. Skyldigheten att i dylika fall betala mervärdeskatt i Västtyskland kan inte genom avtal överföras på den tyska kunden. Avdragsförfarandet är inte heller tillämpligt. Vill en svensk exportör undvika att bli mervärdeskatteskyldig i Västtyskland med redovisnings- och deklarationsplikt, bör han ändra sina leveransvillkor till ett av följande alternativ: ”av Werk”, ”fas”, ”fob”, ”c&f”, ”cif”, ”frachtfrei” eller dylikt. Ledning kan hämtas ur ”Incoterms”, dvs de internationella regler för tolkning av handelstermer, som har utarbetats av Internationella Handelskammaren.

Tjänsteprestationer

Enligt de nya bestämmelserna gäller såsom huvudregel att prestationsorten (Leistungsort) är den ort, där näringsidkaren bedriver sin rörelse, dvs normalt den ort, där företaget har sitt säte. Utförs tjänsteprestationen från ett fast driftställe, blir driftstället prestationsorten. Huvudregeln har emellertid kompletterats med betydelsefulla undantag. Beträffande affärsförbindelser mellan svenska och tyska företag torde den ort, där tjänsteprestationen emottages dvs uppdragsgivarens säte, vara av särskilt intresse. Vid försäljning av patent-, upphovs-, varumärkes- och liknande rättigheter, reklam-, tekniska, kommersiella, juridiska och datatjänster samt försäljning av know-how är mottagarorten av betydelse. Är den tyska mottagaren (t ex en licenstagare) näringsidkare, blir det svenska företagets tjänsteprestationer skattepliktiga i Västtyskland, om mottagaren driver rörelse där. Om mottagaren inte är skattskyldig till mervärdeskatt, är det svenska företagets tjänster ej mervärdeskattepliktiga.

Den nya regeln om mottagarorten medför att tjänsteprestationer, utförda av svenska licensgivare, patentombud, konsulter, advokater, revisorer och ingenjörer i väsentligt större omfattning än enligt hittills gällande regler blir skattepliktiga i Västtyskland. Den svenska uppdragstagaren måste fakturera sin tyska kund tysk mervärdeskatt. Beskattningen av sådana tjänsteprestationer underlättas dock avsevärt av det speciella *avdragsförfarandet* (Abzugverfahren). Den svenska uppdragstagaren behöver inte själv till tysk skattemyndighet betala in och redovisa den mervärdeskatt, som han har debiterat sin tyska kund. I stället blir den tyska uppdragsgivaren (tjänstemottagaren) skyldig att innehålla och betala in skatten till skattemyndighet i Tyskland. Tjänster, som utföres av tyska patentombud, advokater, konsulter, revisorer etc på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07

uppdrag av svenska företag, är fr o m 1980 inte mervärdeskattepliktiga i Västtyskland.

Avdragsförfarandet (Abzugverfahren)

Såsom ovan nämnts blir vissa tjänster, som utförs av svenska företag för tysk uppdragsgivare, mervärdeskattepliktiga i Västtyskland. I syfte att undvika skattebortfall, som kan bli följden av bristande kontrollmöjligheter i sådana fall, har genom en tillämpningsförordning till den nya lagen införts ett särskilt avdragsförfarande. Om ett tyskt företag av ett utländskt företag, som ej har säte i Västtyskland, köper ett skattepliktigt arbetsbeting (Werklieferung) eller tjänster av något slag, skall den tyske köparen innehålla och till tysk skattemyndighet betala in av den utländske uppdragstagaren fakturerad mervärdeskatt. Den tyske köparen får dra av denna ingående mervärdeskatt. För den utländske uppdragstagaren föreligger inte deklarationsskyldighet. För tillämpning av avdragsförfarandet förutsätts att den utländske uppdragstagaren är näringsidkare och ej är bosatt i Västtyskland eller där har säte, affärsledning, filial eller företag, med vilket det består ett koncernförhållande. Förfarandet gäller dessutom endast för skattepliktiga arbetsbeting och skattepliktiga övriga tjänster utförda av utländsk företagare.

Med *arbetsbeting* avses i första hand monteringar och byggnadsverksamhet.

Lagstiftaren har huvudsakligen tänkt på utländska byggnadsföretag, som uppför byggnader i Västtyskland eller utför monteringar och därefter lämnar landet. Sannolikt kommer dessa bestämmelser att medföra tillämpnings- och tolkningsproblem för tyska företag. De måste i varje enskilt fall pröva om en maskinleverans, som inkluderar montering hos kunden, är en vanlig försändningsleverans eller en monteringsprestation. En montering såsom 'Werkleistung'' medför skyldighet för köparen att innehålla och betala in mervärdeskatt. Den mervärdeskatterättsliga behandlingen av en vanlig maskinförsäljning med montering (uppställning) såsom försändningsleverans är beroende av vilken leveransklausul den utländske säljaren tillämpar.

Med *övriga tjänster* avses alla tjänster, som inte utgör leveranser. Härunder inbegripes t ex tjänster utförda av licensgivare, konsultföretag, reklambyråer m m.

Avdragsförfarandet är inte tillämpligt på utländska företags leveranser i Västtyskland. Detta har betydelse för de i framtiden skattepliktiga leveranserna med klausuler av typ ''frei Haus'' etc. För sådana leveranser kan skatten inte innehållas och betalas in av mottagaren, utan måste erläggas såsom ''Einfuhrumsatzsteuer'' vid införseln.

Utfärdar ett svenskt företag för utfört arbetsbeting eller övrig tjänst en nettofaktura, som inte innehåller mervärdeskatt och inte heller utvisar mervärdeskatt separat och åtnjuter hans tyska avtalspart rätt till avdrag för mervärde-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07

skatt beträffande den utförda tjänsten, behöver varken det svenska eller tyska företaget betala in mervärdeskatt till tysk skattemyndighet s k *nollreglering*. Svenska företag bör kräva ett intyg av den tyska avtalsparten innehållande bevis om att mervärdeskatt varken innehållits eller inbetalts.

Organgesellschaft-begreppet

Av vad ovan sagts framgår att återbäringsförfarandet får tillämpas endast om svensk näringsidkare inte har säte, affärsledning, filial eller *dotterföretag i Västtyskland,* som finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt är beroende av det svenska moderföretaget. Om dotterföretaget har eget resultatansvar, synes t ex det organisatoriska beroendet saknas. Ägs dotterföretaget till endast 50%, torde finansiellt och ekonomiskt beroende inte föreligga. Holdingbolag anses inte utgöra Organgesellschaften. Då Organgesellschaft-begreppet är oklart och inte helt överensstämmer med det svenska koncernbegreppet, bör i tveksamma fall Tysk-Svenska Handelskammaren kontaktas för hjälp med utredning av frågan om återbäringsförfarandet kan tillämpas.

Denna artikel bygger i allt väsentligt på ett av Tysk-Svenska Handelskammaren utgivet kompendium, vilket förutom en redogörelse för bestämmelserna innehåller förtydligande exempel. Kompendiet kan beställas hos handelskammaren. För den som vill fördjupa sina kunskaper i ämnet rekommenderas en artikel i tidskriften Umsatzsteuer-Rundschau (Nr 12, 8.12.1979) av Oberamtsrat Josef Benda ''Umsatzsteuergesetz 1980. Einführung in das Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze'' (sid 225 f.f.).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:07