



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

Gränsdragning avseende förvärvarens status

Filosofie magisteruppsats inom mervärdesskatterätt

Författare: Åsa Ekström

Martina Mellberg

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum: 2008-06-04

Jönköping juni 2008



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Reverse Charge in the Construction Sector

Establishing boundaries concerning the status of the purchaser

Master's thesis within tax law

Authors: Åsa Ekström

Martina Mellberg

Tutor: Björn Westberg

Jönköping June 2008

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, gränsdragning avseende förvärvarens status.
Författare:	Åsa Ekström och Martina Mellberg
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2008-06-04
Ämnesord:	Mervärdesskatt, omvänd skattskyldighet, byggsektorn, byggtjänst, gränsdragningsproblem, inte endast tillfälligt.

Sammanfattning

Omvänd skattskyldighet för byggsektorn tillämpas i Sverige sedan den 1:e juli 2007. Tillämpningen omfattar endast tillhandahållande av tjänster som ur ett *allmänt perspektiv* bedöms vara byggtjänster. Varuleveranser är uteslutna från tillämpningen. Omvänd skattskyldighet innebär att, istället för att tillhandahållaren av en byggtjänst fakturerar förvärvaren med moms för att sedan redovisa denna till staten, är det numera förvärvaren av byggtjänster som är skattskyldig för moms. Syftet med omvänd skattskyldighet för byggsektorn är att omöjliggöra momsfusk i entreprenadkedjor där oärliga företag, som bland annat ägnar sig åt att ställa ut falska fakturor som underlag för avdragsrätt för ingående moms, är inblandade. Påföljden vid undlåtenhet att tillämpa omvänd skattskyldighet är skattetillägg.

Utformningen av lagens rekvisit är synnerligen vag. För att omvänd skattskyldighet ska aktualiseras, ska förvärvaren av en byggtjänst vara en sådan förvärvare som själv i sin verksamhet *inte endast tillfälligt* tillhandahåller byggtjänster eller vara en förvärvare som tillhandahåller förstnämnda förvärvare sådana tjänster. Denna formulering har, i kombination med avsaknaden av praxis på området, resulterat i en avsevärd svårighet att i gränsfallen avgöra om omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte. Gränsdragningar som är aktuella är bland annat mellan leverans av vara och tillhandahållande av tjänst, mellan byggtjänster och andra tjänster samt mellan att endast tillfälligt tillhandahålla byggtjänster och att mer än tillfälligt göra detta. Därtill kommer bedömningen av hur länge en förvärvare ska anses omfattas av reglerna om denne helt bytt verksamhetsinriktning och inte längre är i byggbranschen. Fråga uppstår också om huruvida det, förvärvare och tillhandahållare emellan, föreligger en upplysnings- respektive undersökningsplikt rörande förvärvarens status. Skatteverket har stor betydelse för utformningen av riktlinjer och för lagens tillämpning, en uppgift som lämpligtvis borde anförtros åt domstolsväsendet.

Uppsatsen behandlar gränsdragningsproblem som uppstår till följd av rekvisitens utformning. Dessa leder i sin tur till exempelvis ökad administration och felaktigt debiterad moms. Ur rättsäkerhetsaspekt kan påpekas att den enskilde i gränsfallen har mycket liten möjlighet att förutse beskattningskonsekvensen av en transaktion och tenderar därför att tillämpa omvänd skattskyldighet för säkerhets skull, snarare än för att bedömning gjorts att transaktionen faller inom ramen för tillämpningen av omvänd skattskyldighet. Den rättsosäkerhet som gränsdragningsproblemen för med sig, framstår därför som den mest anmärkningsvärda konsekvensen av rekvisitens utformning.

Syftet med uppsatsen är att utreda rättsläget, analysera gränsdragningsproblematiken och att lämna förslag på riktlinjer för vad som kan tänkas vara mer än tillfälliga tillhandahållan-

den av byggtjänster, för att lättare kunna avgöra om omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte. Möjliga bedömningsgrunder för att fastställa vad som menas med att inte endast tillfälligt tillhandahålla byggtjänster, anser vi vara regelbundenhet, tjänstens omfattning och tjänstens värde i förhållande till övrig omsättning. Bedömningsgrunderna har sin förankring i Tysklands utformning av reglerna om omvänd skattskyldighet för byggsektorn och i ett av de få uttryck Skatteverket har lämnat för vad som skulle kunna tänkas tjäna som vägledning för vad som ska betraktas som *inte endast tillfälligt*.

Master's Thesis in Tax Law

Title:	Reverse Charge in the Construction Sector, establishing boundaries concerning the status of the purchaser
Author:	Åsa Ekström and Martina Mellberg
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2008-06-04
Subject terms:	Value Added Tax, reverse charge, construction sector, construction service, construction work, establishing boundaries, more than temporarily.

Abstract

Reverse charge is, since 1 July 2007, applicable in the construction sector. The application comprises the supply of construction services and thus, all delivery of goods is excluded. Only services which, *from a general point of view*, appear to be construction services fall within the scope of application of reverse charge. Reverse charge mean that the taxable person to whom the supply of services is made is the person liable for Value Added Tax (VAT) instead of the supplier. The purpose of reverse charge is to preclude tax evasion in contractor chains where dishonest contractors supply others with false invoices to serve as a basis for deduction of input VAT. The penalty for not applying reverse charge when obligated is tax fine.

The wording of the requisite of the law is remarkably vague. In order for reverse charge to be applicable, the taxable person to whom the construction services are supplied must himself, *more than temporarily*, supply such services or be a taxable person who supplies such services to such taxable person. The unclear wording, in combination with the lack of case law on the subject, has led to considerable difficulty to determine whether to apply reverse charge or not in borderline cases. Establishing boundaries is necessary when determining whether a transaction constitutes sale of goods or supply of services, construction services or other services as well as when determining what constitutes temporarily respectively more than temporarily supplies of construction services. If a taxable person who supplies construction services changes his business and thus ceases to supply such services, an additional assessment on how long after the change of business the taxable person should be considered to supply construction services must be made. The uncertain conditions also raise the question whether there is a mutual obligation between parties to inform each other of their status when supplying and purchasing constructing services. Swedish Tax Authorities have become the leading maker of guidelines for the application of reverse charge in the construction sector. This is a task best left to the courts.

This paper considers problems which emerge because of the wording of the requisites. In turn, these problems lead to an increased level of administration as well as to wrongly collected VAT. It should be noticed, that from the aspect of legal certainty, the individual has very little ability to foresee the taxation consequences of a transaction. Therefore the individual may tend to apply reverse charge to be on the safe side, rather than because it has been established that the transaction fall within the scope of application of reverse charge. This legal uncertainty is the most notable consequence of the wording of the requisites.

The aim of this paper is to examine the actual meaning of the law, analyse the problems resulting from the insufficient wording of the requisites, as well as presenting possible guidelines on what should be considered as more than temporarily supplies of construction services. The guidelines aim to facilitate the conclusion on whether or not reverse charge is applicable. Possible grounds of assessment for determining when a taxable person should be considered to more than temporarily supply construction services are regularity, the extent of the construction service, as well as the value of the construction service in comparison to the overall turnover. The grounds of assessment are influenced by the application of reverse charge in German law and by one of the few guiding principles presented by the Swedish Tax Authorities concerning the meaning of the expression *more than temporarily*.

Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Metod.....	2
1.4	Avgränsning.....	3
1.5	Disposition.....	3
2	Gällande rätt.....	5
2.1	Mervärdesskattedirektivet.....	5
2.1.1	Avvikelser från direktivet.....	5
2.1.2	Avdragsrätt avseende mervärdesskatt.....	6
2.2	Mervärdesskattelagen.....	6
2.2.1	Beskattningens omfattning.....	7
2.2.2	Skattskyldig.....	8
2.2.3	Skattskyldighetens inträde.....	8
2.2.4	Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt.....	9
3	Omvänd skattskyldighet.....	11
3.1	Innebörden av omvänd skattskyldighet.....	11
3.2	Omvänd skattskyldighet inom EU.....	11
3.3	Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.....	14
3.3.1	Bakgrund till de nya reglerna.....	15
3.3.2	Syftet med de nya reglerna.....	16
3.3.3	Följder av omvänd skattskyldighet.....	17
3.4	Sammanfattande synpunkter.....	18
4	Byggtjänster och förvärvarens status.....	20
4.1	Byggtjänster.....	20
4.1.1	Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst?.....	21
4.1.2	Gränsdragningsproblem mellan varor och tjänster, respektive byggtjänster och övriga tjänster samt dess inverkan på förvärvarens status.....	23
4.2	Förvärvares och tillhandahållares status.....	27
4.2.1	Tillhandahållande av byggtjänst till delvis beskattningsbar verksamhet.....	28
4.2.2	Gränsöverskridande tillhandahållanden.....	30
4.3	Sammanfattande synpunkter.....	31
5	Gränsdragningsproblem vad gäller förvärvarens status.....	33
5.1	Utformning av rekvisiten.....	33
5.2	I sin verksamhet.....	33
5.3	Inte endast tillfälligt.....	36
5.4	Tillhandahållarens undersökningsplikt och förvärvarens upplysningsplikt.....	37
5.5	Exempel.....	39
5.5.1	Försäkringsbolag.....	39

5.5.2	Vidarefakturering inom byggkoncerner	40
5.5.3	Bemanningsföretag.....	41
5.5.4	Hyresgästsanpassning	41
5.6	Sammanfattande synpunkter	42
6	Följder av gränsdragningsproblemen	44
6.1	Felaktigt debiterad moms	44
6.2	Skattetillägg.....	44
6.3	Lagens utformning ur rättssäkerhetsperspektiv.....	45
6.4	Administration	47
6.5	Sammanfattande synpunkter	48
7	Förslag till riktlinjer	49
7.1	Förvärvarens status i tysk lagstiftning	49
7.2	Möjliga bedömningsgrunder för att utläsa förvärvarens status.....	50
7.3	Sammanfattande synpunkter	51
8	Slutsats.....	53
	Referenslista.....	55
Bilagor		
	Bilaga 1: utdrag ur artikel 199, Mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG.....	61
	Bilaga 2: 1 kap. 2 § st. 1 p. 4b och 1 kap. 2 § st. 2 Mervärdesskattelagen (1994:200)	62
	Bilaga 3: § 13 b Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl I S. 386)	63

Förkortningar

BMF	Bundesministerium der Finanzen
Ds	Departementsserie
Dnr	Diarienummer
EG	Europeiska Gemenskapen
EGT	Europeiska Gemenskapernas officiella tidning
EU	Europeiska Unionen
EUT	Europeiska Unionens officiella tidning
GIF	Gemenskapsinterna förvärv
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KOM	Kommunikation
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska Centralbyrån
SKV	Skatteverket
SNI	Svensk näringsgrensindelning
SOU	Statens offentliga utredningar
Sv SKT	Svensk Skattetidning
TaxL	Taxeringslag (1990:324)
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAT	Value Added Tax

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 1 juli 2007 trädde de nya mervärdesskattereglerna om omvänd skattskyldighet för byggsektorn i kraft.¹ Ändringen i mervärdesskattelagen² syftar till att komma tillrätta med undandragande av mervärdesskatt³ i branschen. Resultat av flera års kartläggning och granskning av byggsektorn från Skatteverkets sida har visat på omfattande förekomst av organiserad handel med svart arbetskraft och skattefusk. Byggsektorn har till följd av skattefusket förlorat i anseende. Konkurrensen i branschen är snedvriden då seriösa företag har svårt att hävda sig prismässigt mot oseriösa företag som anlitar svart arbetskraft och inte betalar avgifter och moms. Även statsfinanserna blir lidande vilket påverkar den statsfinansierade offentliga sektorn.⁴

Omvänd skattskyldighet innebär att förvärvaren är skattskyldig för mervärdesskatt. Enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § p. 1 ML, är den som omsätter en vara eller tjänst skattskyldig för mervärdesskatt. Omvänd skattskyldighet är därför en avvikelse från i övrigt gällande regler om skattskyldighet för mervärdesskatt.⁵

Mervärdesskatt är föremål för harmonisering inom EU och regleras genom rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁶. Vid tidpunkten för initiativet till bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, krävdes EG-rättsligt ett bemyndigande för att få tillämpa omvänd skattskyldighet för en specifik bransch. Många medlemsstater, däribland Tyskland och Österrike, valde att söka bemyndigande för att få tillämpa omvänd skattskyldighet för byggsektorn. Numera gäller emellertid att omvänd skattskyldighet för tillhandahållande av byggtjänster får tillämpas utan att bemyndigande behöver sökas.⁷

Huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte avgörs av om den tillhandahållna tjänsten utgör en byggtjänst och av förvärvarens status. Inledningsvis gällde att de ifrågavarande byggtjänsterna skulle vara de som omfattas av SNI 2002 kod 45.⁸ Den kopplingen har emellertid tagits bort och således kan omvänd skattskyldighet numera gälla även för byggtjänster som tidigare inte omfattades.⁹ Numera gäller att det ska vara fråga om tjänster som ur ett *allmänt perspektiv* framstår som byggtjänster. Vad gäller förvärvarens status ska

¹ Lag om ändring i mervärdesskattelagen (2006:1031) träder i kraft 2007-07-01 enligt föreskrift från regeringen, (2006:1293).

² Mervärdesskattelag (1994:200), ML. För utdrag ur ML, se bilaga 2.

³ I den fortsatta framställningen används även ordet moms som benämning för mervärdesskatt.

⁴ Prop. 2005/06:130 Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, s. 20-21.

⁵ Se avsnitt 3.1, i vilket begreppet omvänd skattskyldighet utvecklas.

⁶ Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, fortsättningsvis åsyftas detta direktiv då termen mervärdesskattedirektiv används.

⁷ Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 199.

⁸ 1 kap. 2 § st. 2 ML, enligt lydelse 1 juli 2007 och prop. 2005/06:130, s. 38-39. SNI är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter och återfinns i Statistiska Centralbyråns (SCB) företagsregister.

⁹ Prop. 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor, s. 213.

denne vara en näringsidkare som inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster i sin verksamhet eller en annan näringsidkare som tillhandahåller den första typen av näringsidkare sådana tjänster.¹⁰ Redan innan lagändringens ikraftträdande uppmärksammades gränsdragningsproblematiken kring vilka tjänster som skulle omfattas och kring förvärvarens status. Skatteverket utkom då med inte mindre än tre skrivelser¹¹ som utgjorde svar på frågor ställda av företag i byggsektorn, i ett försök att klargöra innebörden av lagändringen.

Den svåraste gränsdragningen torde vara den rörande förvärvarens status och vad som innebär att *inte endast tillfälligt* tillhandahålla de aktuella byggtjänsterna. Skatteverket är av uppfattningen att företagen måste göra en bedömning i varje enskilt fall om huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte¹², en uppgift som kan betraktas som minst sagt vanskelig med tanke på bristen på riktlinjer för hur denna bedömning ska gå till. Det faktum att felaktig tillämpning av omvänd skattskyldighet kan leda till att skattetillägg påförs gör bristen på riktlinjer än mer anmärkningsvärd.¹³

De uppenbara svårigheterna vad gäller gränsdragningen avseende förvärvarens status motiverar oss till att genomföra denna utredning.

1.2 Syfte

Uppsatsen behandlar problem kring gränsdragningen vad gäller förvärvarens status vid omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Syftet med uppsatsen är att klargöra gällande rätt genom att analysera innebörden av rekviriten ”en näringsidkare i sin verksamhet” och ”inte endast tillfälligt” samt ge förslag på riktlinjer. Uppsatsen syftar även till att belysa praktiska problem såväl som problem ur rättsäkerhetssynpunkt som uppstår på grund av lagens utformning.

1.3 Metod

I arbetet med att utreda gällande rätt tillämpar vi den rättsdogmatiska metoden. Vi har i enlighet med rättskällornas inbördes ordning och dignitet utgått från lagtext för att därefter granska förarbeten, material från Skatteverket och doktrin. Utgångspunkten är ett klargörande av begreppet omvänd skattskyldighet, för att därefter se till hur förvärvarens status utläses. Vi har i uppsatsen, för att belysa gränsdragningsproblemen, använt oss av en rad exempel.

Då omvänd skattskyldighet är en ny företeelse inom byggsektorn finns i dagsläget mycket begränsad doktrin. Det finns inte heller några avgöranden från svenska domstolar avseende omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. I den allmänna utredningen har relevant praxis från EG-domstolen använts. EG-praxis har också använts till stöd för diskussionen kring undersöknings- och upplysningsplikt och kring bedömningen om en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst är för handen. Bristen på doktrin och praxis har medfört att förarbeten och Skatteverkets ställningstaganden och skrivelser har haft en central roll i vår utredning.

¹⁰ 1 kap. 2 § st. 1 p. 4b ML.

¹¹ SKV 2007-06-26, dnr 409261-07/111, dnr 409437-07/111 och dnr 409443-07/111.

¹² Skatteverket, Svar på vanliga frågor – Mervärdesskatt (moms).

¹³ Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 41.

Den primära rättskällan avseende den svenska mervärdesskatterätten utgörs av mervärdesskattedirektivet. Svensk mervärdesskattelagstiftning ska vara utformad i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Således har vi i arbetet utgått från, och fortlöpande återkommit till, mervärdesskattedirektivet. Vidare har vi via KOM-dokument inhämtat Kommissionens inställning till omvänd skattskyldighet i stort. KOM-dokument kan utgöra allmänna meddelanden, men även vara mer specifika och ligga till grund för den EG-rättsliga lagstiftningen. KOM-dokumenterna av den senare typen kan sägas utgöra förarbeten.

För att fastställa innebörden av begreppet *i sin verksamhet* har ledning hämtats från inkomstskattelagen, i övrigt har vi varit restriktiva med analogiska tolkningar. Slutligen finns ett komparativt inslag då vi även konsulterat tysk rätt både i jämförelsesyfte och som ledning till våra förslag till riktlinjer.

1.4 Avgränsning

Denna uppsats behandlar det mervärdesskatterättsliga begreppet omvänd skattskyldighet. Uppsatsen är begränsad till att omfatta tillämpningen av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn och med fokus på förvärvarens status.

Då uppsatsen behandlar gränsdragningen gällande förvärvarens status är en viss utredning av vilka tjänster som omfattas, och gränsdragningen där i kring, nödvändig. Utredning kring tjänster har dock endast utförts i den mån den är relevant för utläsningen av förvärvarens status och är således begränsad i sin omfattning.

1.5 Disposition

Kapitel två är en presentation av för denna uppsats grundläggande mervärdesskatterättsliga begrepp såsom beskattningsbar person och avdragsrätt. Mervärdesskattedirektivet och dess förhållande till nationell rätt förklaras.

I kapitel tre presenteras begreppet omvänd skattskyldighet både i generella termer och även mer specifikt för byggsektorn. Här ges en bakgrund till den nya lagstiftningen, syftet med den samma och positiva respektive negativa följder därav. I kapitel tre finns också ett avsnitt rörande EU:s inställning till omvänd skattskyldighet inkluderat.

Det fjärde kapitlet leder in på den problemanalys som utgör syftet med uppsatsen. Kapitlet behandlar begreppet byggtjänster, dess gränsdragning och inverkan på förvärvarens status. I kapitel fyra presenteras även olika typer av förvärvare och hur den omvända skattskyldigheten förhåller sig till dessa. Vi tar i detta kapitel även upp gränsöverskridande tillhandahållanden av byggtjänster.

Kapitel fem behandlar i huvudsak rekvisitet *inte endast tillfälligt*. Här förs en djupare diskussion om gränsdragningsproblem som uppstår till följd av de vagt utformade rekvisiten och bristen på riktlinjer för vad som menas med att inte endast tillfälligt tillhandahålla byggtjänster. Intressanta aspekter som förvärvarens och tillhandahållarens eventuella undersökningsplikt avseende förvärvarens status presenteras. Vi lämnar även rekommendationer på kommunikation mellan förvärvare och tillhandahållare för att så långt som möjligt undvika felaktig tillämpning av omvänd skattskyldighet. För att åskådliggöra gränsdragningsproblemen presenteras i kapitlet en rad exempel.

I det sjätte kapitlet visar vi på följder av gränsdragningsproblemen. Här tar vi upp rent praktiska följder som ökad administration, felaktig debitering av moms och skattetillägg.

Dessutom diskuteras lagens utformning ur rättsäkerhetssynpunkt och den centrala roll för tillämpningens omfattning som Skatteverket fått till följd av detta.

I kapitel sju ger vi, med stöd i Skatteverkets ställningstagande och med influenser från Tysklands lagutformning vad gäller omvänd skattskyldighet för byggsektorn, förslag på möjliga bedömningsgrunder för att underlätta fastställandet av vad som utgör inte endast tillfälligt.

Slutligen presenterar vi i kapitel åtta de slutsatser som vi dragit med stöd av det som framkommit i de förevarande kapitlen.

2 Gällande rätt

2.1 Mervärdesskattedirektivet

Med avsikt att undanröja hinder på den gemensamma marknaden inom den Europeiska Unionen (EU) sker en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning på olika områden, varav mervärdesskatteområdet är ett. Begrepp såsom beskattningsbar person och omsättning av vara och tjänst har harmoniserats.¹⁴ Harmoniseringen har skett genom en rad direktiv på området. Först 1973 hade alla de ursprungliga medlemsstaterna infört mervärdesskatt i sin inhemska rätt.¹⁵

Neutralitetsprincipen är en grundläggande princip för mervärdesskattesystemet och har varit central i harmoniseringsarbetet. Principen består i att likvärdiga varor, oavsett längd på produktions- och distributionskedja, ska beskattas lika mycket, dvs. beskattningen ska vara neutral och inte påverka val av vara.¹⁶ Med föresatsen att öka neutraliteten både i de olika länderna och på den gemensamma marknaden arbetades det sjätte mervärdesskattedirektiv¹⁷ fram. Mycket litet utrymme lämnades för medlemsstaterna att göra avvikelser från direktivet, vilket har lett till att EG-domstolen haft stor betydelse hur direktivet tolkas och tillämpas.¹⁸ I samband med att ändringar av direktivet var för handen ansåg EU:s Ministerråd att direktivet av tydlighetsskäl och effektivitetsskäl skulle omarbetas. Arbetet resulterade i ett nytt mervärdesskattedirektiv¹⁹ Sveriges medlemskap i EU innebär att EG-rätten är gällande i Sverige, vilket ger att mervärdesskattedirektivet har en direkt påverkan på utformningen av den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Dessutom ska den svenska mervärdesskattelagen alltid tolkas i ljuset av EG-rätten.²⁰

2.1.1 Avvikelser från direktivet

Medlemsstaterna är skyldiga att följa mervärdesskattedirektivet och därmed skapa sina mervärdesskattssystem i enlighet med detta. Emellertid så kan medlemsstaterna på eget initiativ erhålla rådets bemyndigande, efter förslag från Kommissionen, att tillämpa åtgärder som avviker från direktivet. Åtgärderna måste syfta till att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.²¹

I början av år 2005 fanns över 140 tillstånd till avvikelser från det sjätte mervärdesskattedirektiv.²² Kommissionen fann att avvikelserna rörde fenomen av skatteundandragande vil-

¹⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG, art. 9.1, art. 14 och art. 24. Se även Ståhl, Persson Österman, EG-skatterätt, s. 191.

¹⁵ Ståhl, Persson Österman, EG-skatterätt, s. 192.

¹⁶ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1 s. 55.

¹⁷ Rådets direktiv 77/388/EEG.

¹⁸ Ståhl, Person Österman, EG skatterätt, s. 192-193.

¹⁹ Rådets direktiv 2006/112/EG.

²⁰ Mål C-14/83, von Colson och Kamann mot Land Nordrhein Westfalen, p. 26.

²¹ Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 395 (77/388/EEG, artikel 27).

²² KOM (2005) 89 slutlig, 16.3.2005.

ka föreföll vara gemensamma för flera medlemsstater. Byggsektorn var ett sådant fenomen. Med anledning av detta, ansåg Kommissionen att dessa system för skatteundandragande skulle kunna angripas på ett mer effektivt sätt genom att direktivet ändrades. De åtgärder som skulle införas i mervärdesskattedirektivet skulle inte vara obligatoriska men medlemsstaterna skulle kunna applicera avvikelserna direkt utan att ansöka om bemyndigande från rådet.²³

Det allmänna bemyndigandet att avvika från reglerna för att förhindra skatteundandragande inom vissa sektorer befästes i det nya direktivet. Bemyndigandet infördes i syfte att förhindra fortsatt skatteundandragande för vissa delar av byggsektorn.²⁴ Artikel 199 ger följaktligen medlemsstaterna möjlighet att införa omvänd skattskyldighet för bl.a. tillhandhållet av vissa byggtjänster.

2.1.2 Avdragsrätt avseende mervärdesskatt

Avdragsrättens inträde och omfattning regleras i mervärdesskattedirektivets artikel 168. En beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som tillhandahållits av en annan beskattningsbar person, under förutsättning att varorna och tjänsterna har använts i den beskattningsbara verksamheten. Avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar vilket stadgas i artikel 167. Artikel 178 ger att för att rätt till avdrag för ingående moms ska föreligga måste den beskattningsbara personen inneha en faktura som utfärdats i enlighet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

EG-domstolen har i ett flertal domar slagit fast hur mervärdesskattedirektivets regler om avdragsrätt ska tolkas.²⁵ För en ingående transaktion krävs det ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner vilka är skattepliktiga för att avdragsrätt ska medges den ingående skatten. Vidare har EG-domstolen fastslagit att mervärdesskatt ska utgå vid alla tillhandahållanden eller varuleveranser i tillverknings- och distributionsleden och att avdragsrätt ska föreligga för ingående moms som direkt kan kopplas till de olika kostnadskomponenterna.²⁶ Den mervärdesskatterättsliga skattebördan ska vidare vara helt och hållet neutral för ett företags ekonomiska verksamhet förutsatt att verksamheten är skattepliktig. Företaget ska dessutom ha möjlighet att göra avdrag om det påförs kostnader för ingående moms.²⁷

2.2 Mervärdesskattelagen

För att fullt ut förstå innebörden och följderna av de nya reglerna avseende omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, ges i det följande en beskrivning av den svenska mervärdesskattelagen. Grundläggande begrepp, såsom bl.a. skattskyldig person och avdragsrätt, förklaras då dessa begrepp är av vikt för att förstå den avvikelse från huvudregeln som om-

²³ KOM (2005) 89 slutlig, 16.3.2005, s. 2-3.

²⁴ Se bilaga 1.

²⁵ Se exempelvis mål C-408/98, Abbey National p. 26 och mål C-98/98, Midland Bank p. 24.

²⁶ Mål C-98/98, p. 30.

²⁷ Mål C-408/98, p. 35.

vänd skattskyldighet faktiskt utgör. Vidare berörs även vissa specifika regler avseende skattskyldighet för entreprenad och byggsektorn.

Först och främst gäller att ingen skatt får tas ut utan att detta anges i lagen, den så kallade legalitetsprincipen²⁸. Mervärdesskatt är en statlig omsättningsskatt, vilken är konstruerad som en skatt i flera led på yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.²⁹ Den utgör en allmän konsumtionsskatt och skattekostnaden ska i slutändan belasta den slutlige konsumenten.³⁰ Enkelt beskrivet fungerar mervärdesbeskattningen på så sätt att försäljaren, vilken enligt huvudregeln är den skattskyldige personen, tar ut utgående moms på försäljningen till köparen. Köparen får i sin tur göra avdrag för den ingående momsen. Om köparen sedan säljer varan vidare tar han i egenskap av försäljare ut utgående moms. Således sker ett övervältrande av skatten stegvis i kedjan och bekostas slutgiltigt av konsumenten. I och med att själva inbetalningen av skatt utförs av säljaren, är mervärdesskatten en indirekt skatt.

2.2.1 Beskattningens omfattning

1 kap. 1 § st. 1 p. 1 ML ger att moms ska redovisas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Utöver vad som följer av huvudregeln ska moms även redovisas vid gemenskapsinternt förvärv (GIF) och skattepliktig import av varor till Sverige vilket återfinns i p. 2 och p. 3. Vad som utgör omsättning av vara eller tjänst framgår av 2 kap. 1 § ML. Med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning eller att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§. Tjänster omsätts då en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller då en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 §§. Det måste således finnas en klar koppling mellan prestation och motprestation för att omsättning enligt ML ska anses föreligga.³¹

Ett GIF är för handen då någon mot ersättning förvärvar en vara och varan transporteras till förvärvaren till Sverige från ett annat EG-land. Förutsättningarna för GIF regleras i 2a kap ML, i enlighet med mervärdesskattedirektivets art. 20.

En verksamhet är yrkesmässig, om den i enlighet med huvudregeln i 4 kap. 1 § p. 1 ML utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen³². I 5 kap. 2-8 §§ ML framgår vilken omsättning av varor och tjänster som är att se som omsättning inom landet. All annan omsättning anses vara omsatt utomlands.³³

I Sverige föreligger enligt 3 kap. 1 § ML en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster samt för import. Det är således inte själva varan eller tjänsten som är skattepliktig utan leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten. Endast de undantag som anges i 3 kap. ML är icke skattepliktiga.

²⁸ 8 kap. 3 § Regeringsformen (1974:152), RF.

²⁹ Kleerup, Westfahl, Den svenska momsen, s. 14.

³⁰ Kleerup, Westfahl, Den svenska momsen, s. 14.

³¹ Kleerup, Westfahl, Den svenska momsen, s. 35.

³² Inkomstskattelag (1999:1229), IL.

³³ 5 kap. 1 § ML.

2.2.2 Skattskyldig

Som huvudregel gäller, i enlighet med 1 kap 2 § st. 1 p.1, att den som omsätter varan eller tjänsten, dvs. säljaren, är skattskyldig. Emellertid framgår av samma lagrum att för viss omsättning är istället köparen skattskyldig, dvs. omvänd skattskyldighet föreligger. Köparen blir således skattskyldig till staten där varan eller tjänsten har förvärvats. Då en säljare av en vara eller tjänst är en utländsk företagare tillämpas ofta omvänd skattskyldighet.³⁴ Så är fallet för exempelvis omsättning av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML då säljaren är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare i Sverige.³⁵ Vidare skall, enligt 1 kap 2 § st. 1 p. 5 ML, köparen vid GIF vara omvänt skattskyldig. Ett flertal olika situationer då omvänd skattskyldighet är för handen regleras i 1 kap. 2 § ML, varav omsättning av byggtjänster är en. Av 1 kap. 2 § st.1 p. 4b framgår att för sådana tjänster som avses i st. 2, och inte skattskyldighet föreligger enligt st. 1 p. 2, ska den som förvärvat tjänsten vara skattskyldig under vissa förutsättningar.³⁶

Värt att notera i detta avsnitt avseende skattskyldighet, är att även belopp som inte utgör moms enligt ML, men som på en faktura kallas för moms, ska i enlighet med 1 kap. 1 § st. 3 ML betalas till staten. Betalningsskyldig för detta belopp är den som anger beloppet på fakturan vilket stadgas i 1 kap. 2 e § ML.

2.2.3 Skattskyldighetens inträde

Skyldigheten att betala mervärdesskatt vid omsättning inträder, enligt 1 kap. 3 § st. 1 ML, när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter varan eller tjänsten erhåller betalning innan leverans eller tillhandahållande, inträder skattskyldigheten då ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo, exempelvis vid kontant betalning. En förutsättning för att skattskyldigheten ska inträda innan varan eller tjänsten har levererats eller tillhandahållits, är emellertid att omsättningen ska vara skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo, vilket framgår av stoppregeln i 1 kap. 3 § st. 2 ML. Av 1 kap. 3 § st. 3 ML framgår att med leverans av vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. Ett tillhandahållande av en tjänst har ägt rum då tillhandahållaren har uppfyllt sitt åtagande.³⁷ Vissa typer av tjänster utförs på kontinuerlig basis till beställaren. Dessa tjänster anses vara successivt tillhandahållna.³⁸

2.2.3.1 Entreprenad/byggsektorn

Att en näringsidkare utför byggtjänster åt en utomstående betecknas som entreprenad eller anläggningstjänster. Entreprenad är att se som skattepliktigt tillhandhållande av tjänst.³⁹ Tillhandahållandet av tjänsten ska antingen anses ha skett då slutbesiktning har ägt rum, eller då förvärvaren på annat sätt har godkänt utförandet av entreprenaden.⁴⁰ Vid entrepre-

³⁴ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1, s. 70.

³⁵ 1 kap. 2 § p. 2 ML.

³⁶ Se avsnitt 3.3 för vidare diskussion om omvänd skattskyldighet vad gäller förvärv av byggtjänster.

³⁷ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1 s. 75.

³⁸ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1, s. 75.

³⁹ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 2, s. 645.

⁴⁰ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 2, s. 649.

nader inom byggsektorn är förskotts- och a conto betalning vanligt förekommande. A conto betalning är en delbetalning av totalkostnaden för entreprenaden. Delbetalningen kunde tidigare ske utan moms, vilken istället redovisades vid slutbetalning. Numera gäller att även förskott och a conto ska faktureras med moms.⁴¹

Att notera är även att särskilda redovisningsregler för mervärdesskatt gäller vid a conto och förskottsbetalningar. Enligt huvudregeln i 13 kap. 6 ML ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige för mervärdesskatt har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen. Fakturadatummetoden ska användas för att bestämma tidpunkten då skattskyldighet för mervärdesskatt inträder vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster. I enlighet med 1 kap. 3a § ML inträder skattskyldigheten således när faktura har utfärdats. Fakturan ska utfärdas senast vid utgången av den andra månaden efter den månad då tjänsterna tillhandahållits, vilket framgår av 11 kap. 3 § st. 2 ML. Bestämmelserna innebär vidare att den utgående momsen vid a conto eller förskottsbetalningar, då ingen faktura har utfärdats, ska redovisas vid tidpunkten för betalning, dock senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra månaden efter att varan levererats eller tjänsten tillhandahållits. Slutligen får den ingående skatten dras av när den utgående skatten ska redovisas för omsättningen av bygg- och anläggningstjänsterna.⁴²

2.2.4 Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt

En av huvudprinciperna inom mervärdesskatterätten är rätten till avdrag för ingående moms, vilken återfinns i 8 kap. ML. Rätten till avdrag ger att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för beskattningsbara personer utan ska övervältras på slutkonsumenten. I 10 kap. ML regleras rätten till återbetalning av ingående moms. Avdragsrätt och rätt till återbetalning kan i princip ses som två olika varianter av samma sak.⁴³ Mervärdesskattedirektivet är direkt avgörande för huruvida avdragsrätt för ingående moms föreligger eller ej, vilket illustreras av ett förhandsbeskedsärende från RR.⁴⁴

Huvudregeln i 8 kap. 3 § ML ger att den som bedriver en skattepliktig verksamhet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i verksamheten endast i den omfattning som den faktiskt används eller förbrukas i verksamheten, vilket belyses i propositionen till ML.⁴⁵ I stort är avdragsrätten generell men en rad undantag föreligger.

Rätten till att göra avdrag för ingående mervärdesskatt inträder vid samma tidpunkt som skattskyldigheten. För avdragsrätt krävs att det föreligger skattskyldighet vilket framgår av EG-praxis⁴⁶ och även belyses av samma förhandsbeskedsärende som nämnts ovan. Således måste det föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan ett inköp och ett företags

⁴¹ 13 kap. 6 § ML, se även prop. 2007/08:25 Förlängd redovisningsmetod och vissa andra mervärdesskattefrågor, s. 2.

⁴² Prop. 2007/08:25, s. 199.

⁴³ Alhager mfl., Mervärdesskatterätt i teori och praktik, s. 62.

⁴⁴ RÅ 1999 not 282.

⁴⁵ Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag, s. 209.

⁴⁶ Se avsnitt 2.1.2.

momspliktiga verksamhet för att den ingående momsen ska kunna dras av. Avdragsrätten gäller för hela det avdragsgilla beloppet på en gång, avdragsrätten är alltså inte stegvis.⁴⁷ Att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten och att den utgående skatten ska motsvaras i storlek av den ingående skatten är en följd av reciprocitetsprincipen.

För att avdragsrätt ska föreligga måste den styrkas med faktura, vilket framgår i 8 kap. 17 § ML. Den information som måste redovisas på fakturan regleras i 11 kap. 8 § ML. Exempelvis måste fakturan vara utställd på den som yrkar avdraget.

Eftersom endast den som är skattskyldig till mervärdesskatt har rätt att göra avdrag för ingående moms, har följaktligen den som bedriver verksamheter där omsättningen inte är skattepliktig inte heller rätt till att göra avdrag. Istället kan det under vissa omständigheter föreligga rätt till återbetalning av ingående moms. Rätten till återbetalning har samma omfattning som avdragsrätten för ingående moms. Reglerna vad gäller rätten till återbetalning återfinns i 10 kap. ML.

I 10 kap. 1-4 §§ ML regleras möjligheten för utländska företagare att återfå den ingående momsen. Rätten föreligger då den ingående momsen avser förvärv eller import hänförlig till omsättning i verksamhet utomlands, under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt i omsättningslandet samt att om omsättningen skulle ha ägt rum i Sverige skulle den ha medfört rätt till avdrag eller återbetalning. För att återbetalning ska ske, krävs att den utländske företagaren gör en ansökan hos Skatteverkets utlandsenheter i Malmö eller Stockholm. Om den utländske företagaren emellertid ska vara eller är registrerad för mervärdesskatt i Sverige, behöver ingen ansökan göras. Istället redovisas den ingående momsen, för vilken rätt till återbetalning föreligger, i skattedeklarationen.

Även för de fall då omvänd skattskyldighet föreligger i enlighet med 1 kap. 2 § st. 1 p. 2, p. 3, p. 4, p. 4b och p. 4c ML, dvs. då förvärvaren är skattskyldig, har den utländske företagaren rätt till återbetalning av moms. Vidare har svenska företagare rätt till återbetalning av ingående moms som avser förvärv eller import hänförlig till omsättning av varor och tjänster inom landet, om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt, och omvänd skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § st. 1 p. 4b ML. Detta innebär att då förvärvaren av vissa typer av byggtjänster är omvänt skattskyldig enligt ML, har säljaren rätt till återbetalning av den ingående momsen istället för avdragsrätt i enlighet med 10 kap. 11e § ML.⁴⁸

Slutligen kan nämnas att staten och statliga myndigheter saknar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, vilket stadgas i 8 kap. 8 § ML. Staten saknar även rätt till återbetalning av ingående moms. Vad gäller kommuner har dessa rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML. Emellertid utsträcker sig avdragsrätten endast till den ingående moms som är hänförlig till sådan verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

⁴⁷ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1, s. 448.

⁴⁸ Se avsnitt 3.3, för vidare diskussion om återbetalning av ingående moms.

3 Omvänd skattskyldighet

3.1 Innebörden av omvänd skattskyldighet

I det följande ges en beskrivning av begreppet *omvänd skattskyldighet*, vilket är utgångspunkten för den fortsatta utredningen av rekvisiten för tillämpning av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Begreppet omvänd skattskyldighet introducerades i Sverige i samband med att nya regler infördes för utländska företags skattskyldighet för mervärdesskatt i Sverige.⁴⁹ Synonyma termer är till exempel förvärvsbeskattning, omvänd beskattning eller, i internationella sammanhang, reverse charge.⁵⁰ Med omvänd skattskyldighet menas att skattskyldigheten flyttas över från säljaren till förvärvaren.⁵¹ Förfarandet innebär en avvikelse från den i övrigt gällande principen att det är den som omsätter varan eller tjänsten som är skattskyldig för mervärdesskatt.⁵² Omvänd skattskyldighet tillämpas sedan tidigare ofta i samband med internationell handel med varor och tjänster, då utländska företag utför arbeten på fast eller lös egendom i Sverige eller säljer varor i Sverige då köparen är registrerad för mervärdesskatt.

3.2 Omvänd skattskyldighet inom EU

Med anledning av att omvänd skattskyldighet är en markant avvikelse från huvudregeln avseende vem som är skattskyldig för mervärdesskatt ges i detta avsnitt en bild av Rådets, Kommissionens och vissa medlemsstaters inställning till omvänd skattskyldighet.

Mervärdesskattedirektivets artikel 199 och artikel 395 (77/388/EEG artikel 27) ger medlemsstaterna möjlighet att göra avvikelser från de mervärdesskatterättsliga huvudreglerna i syfte att bl.a. förhindra skatteundandragande och skatteflykt.⁵³ En rad medlemsstater, däribland Sverige, har utnyttjat denna möjlighet och infört omvänd skattskyldighet under vissa förutsättningar. Tyskland och Österrike önskar utvidga den omvända skattskyldigheten till att omfatta i princip alla mervärdesskattepliktiga leveranser och tillhandahållanden mellan företag.

Österrike vill införa omvänd skattskyldighet för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mellan företag, då beloppet på fakturan överstiger 10 000 €. ⁵⁴ För de fall då fakturabeloppet understiger detta belopp, är den omvända skattskyldigheten tillämplig först då leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster till en och samma kund överstiger 40 000 € under redovisningsperioden. Anledningen till varför Österrike önskar införa omvänd skattskyldighet i denna utsträckning uppges vara för att kunna tackla karusellhandeln. Österrike har sedan tidigare positiva erfarenheter av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Av liknande anledningar som Österrike, vill Tyskland införa omvänd skattskyldighet

⁴⁹ Jonsson, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, s. 239.

⁵⁰ Larsson och Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 15.

⁵¹ Se exempelvis Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1, s. 26.

⁵² 1 kap. 2 § st.1 p. 1 ML.

⁵³ Se avsnitt 2.1.1.

⁵⁴ KOM (2006) 404 slutlig, 19.7.2006, s. 2.

mellan företag vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, då fakturabeloppet överstiger 5 000 €. ⁵⁵

Med anledning av Österrikes och Tysklands ansökningar om att erhålla bemyndigande att införa omvänd skattskyldighet, har Kommissionen i ett meddelande till Rådet anfört att arbetet för att minska skattebedrägeri inom EU är av största vikt, då skattebedrägeri minskar medlemsstaternas inkomster samt medför snedvriden konkurrens mellan företag. ⁵⁶ Emellertid då ca 80 procent av momsens inom EU betalas av mindre än tio procent av dem som är skattskyldiga för mervärdesskatt, skulle införandet av omvänd skattskyldighet medföra att antalet skattskyldiga som skulle betala in moms skulle öka markant. Vidare menar Kommissionen att omvänd skattskyldighet inte är en garanti för att svarta leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster kommer att upphöra. ⁵⁷

Kommissionen drar slutsatsen att, om Tyskland och Österrike erhöll bemyndigande att införa omvänd skattskyldighet i enlighet med deras ansökningar, skulle i princip tre olika typer av momssystem vara för handen. Dels det traditionella momssystemet, dels den omvända skattskyldigheten mellan företag och dels systemet för GIF. Förekomsten av tre separata momssystem skulle bl.a. öka den administrativa bördan för företagen och ländernas kostnader för moms kontroll skulle öka signifikant. Följaktligen anser Kommissionen att omvänd skattskyldighet i den önskade omfattningen inte förenklar för skattskyldiga och skattemyndigheter och således kan inte Österrike och Tyskland erhålla bemyndigande till avvikelser från mervärdesskattedirektivet. ⁵⁸

I ett meddelande till Rådet och Europaparlamentet avseende metoder att bekämpa momsbedrägeri, presenterar Kommissionen sin inställning till omvänd skattskyldighet. ⁵⁹ Kommissionen anser att införandet av generell omvänd skattskyldighet skulle medföra en kraftig minskning av momsbedrägeri – främst de former av bedrägeri då företag ”försvinner” innan de betalat skatt till staten. Emellertid menar Kommissionen att nya typer av bedrägeri skulle uppkomma och att ett eventuellt införande av omvänd skattskyldighet måste åtföljas av en rad åtgärder. Åtgärderna skulle bl.a. omfatta fastställandet av ett tröskelbelopp, klargörandet av distinktionen mellan vilka beskattningsbara personer som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten eller ej, utökandet av rapportskyldighet från leverantörer, tillhandahållare och förvärvare för att möjliggöra korsvisa kontroller. ⁶⁰ Kommissionen drar slutsatsen att ett frivilligt införande av omvänd skattskyldighet i medlemsstaterna, skulle medföra en markant påverkan på samstämmigheten och harmoniseringen av EU:s momssystem. Existensen av tre parallella momssystem skulle, enligt Kommissionens mening, påverka lagstiftningen och arbetet med utvecklandet av den gemensamma marknaden. Följaktligen skulle ett frivilligt införande av omvänd skattskyldighet vara ett avsteg från det kontinuerliga harmoniseringsarbetet inom EU, samt även frånga det idag pågående arbetet att förenkla momssystemet vad gäller administrativa bördor och rättssäkerhet. ⁶¹ Samman-

⁵⁵ KOM (2006) 404 slutlig, 19.7.2006, s. 2.

⁵⁶ KOM (2006) 404 slutlig, 19.7.2006, s. 4.

⁵⁷ KOM (2006) 404 slutlig, 19.7.2006, s. 4.

⁵⁸ KOM (2006) 404 slutlig, 19.7.2006, s. 6.

⁵⁹ KOM (2008) 109 slutlig, 22.2.2008.

⁶⁰ KOM (2008) 109 slutlig, 22.2.2008, s. 8.

⁶¹ KOM (2008) 109 slutlig, 22.2.2008, s. 9.

fattningsvis anser Kommissionen att om införandet av omvänd skattskyldighet alls ska vara aktuellt ska det vara tvingande och således införas i alla medlemsstater.⁶² Utifrån ovanstående drar vi slutsatsen att en generell omvänd skattskyldighet på frivillig basis inte är en åtgärd som Kommissionen förordar för att bekämpa skattebedrägeri.

Kommissionens inställning togs i beaktande av Rådet vid antagandet av ett direktiv⁶³ vilket ändrar mervärdesskattedirektivet vad gäller platsen för tillhandahållande av flertalet tjänster. Artiklarnas nya lydelse gäller f.r.o.m år 2010. Ändringarna ger att platsen för tillhandahållandet av tjänster till en beskattningsbar person är den plats där mottagaren är etablerad, vilket framgår av artikel 44. Det ska alltså inte längre vara den plats där tillhandahållaren är etablerad som är utgångspunkten för att fastställa platsen för tillhandahållande. Beskattningsbara personer som också driver icke beskattningsbar verksamhet, ska anses vara beskattningsbara personer vad gäller alla tjänster som tillhandahålls dem, vilket utläses av artikel 43. För omsättningen av de aktuella tjänsterna kommer omvänd skattskyldighet att råda, då tjänsterna tillhandahålls av beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten, vilket framgår av artikel 196. Följaktligen kommer alla tjänster, med ett begränsat antal undantag, som tillhandahålls beskattningsbara personer av beskattningsbara personer vilka är etablerade i andra medlemsstater, att omfattas av omvänd skattskyldighet.

Då denna omvända skattskyldighet avseende flertalet tjänster, är följden av en ändring av mervärdesskattedirektivet och inte ett införande på frivillig basis av medlemsstaterna, gör vi bedömningen att Kommissionens farhågor, vad gäller existensen av tre parallella moms-system inom EU, inte kommer att besannas i och med införandet av dessa ändringar.

En konsekvens av ovanstående ändringar av mervärdesskattedirektivet, är att antalet ansökningar om återbetalning av moms kommer att öka markant. De företag som tillhandahåller tjänster till en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, kommer att ha minskad utgående moms, i och med att den omvända skattskyldigheten ger att det är förvärvaren som ska räkna ut och betala den utgående momsen. De tillhandahållande företagen kommer således inte kunna dra av sin ingående moms mot utgående moms i samma omfattning som tidigare. Dessa företag kommer därför att ansöka hos lokala skattemyndigheter om återbetalning av moms, i högre grad än tidigare. Emellertid ger ovanstående ändringar av mervärdesskattedirektivet även motsatt effekt, då antalet ansökningar om återbetalning av moms hos utländska skattemyndigheter kommer att minska. Minskningen beror av att förvärvare av flertalet tjänster, från tillhandahållare i annan medlemsstat, kommer att vara omvänt skattskyldiga. Dessa förvärvare betalar idag ingående utländsk moms till näringsidkaren i den andra medlemsstaten och ansöker därefter om återhämtning av denna ingående moms hos den utländska skattemyndigheten. Denna återhämtning av moms från utländska skattemyndigheter kommer alltså att minska i och med den ökade tillämpningen av omvänd skattskyldighet.

Rådet har antagit ett direktiv, vilket ger att ett elektroniskt system avseende ansökningar om återbetalning av moms ska införas.⁶⁴ Direktivet träder i kraft år 2010 och förhoppningen är att detta elektroniska system ska minska kostnaderna för medlemsstaterna och upprätthålla

⁶² KOM (2008) 109 slutlig, 22.2.2008, s. 10.

⁶³ Rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

⁶⁴ Rådets direktiv 2008/9/EG om fastställande om närmre regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat.

rättsäkerheten. I direktivets artikel 26 stadgas att medlemsstaterna kan bli skyldiga att betala ränta till den som ansöker om återbetalning av moms i de fall återbetalningen dröjer.

3.3 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

I detta avsnitt behandlas den rent praktiska tillämpningen av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Vidare ges en redogörelse av bakgrunden till införandet av omvänd skattskyldighet.

Inom byggsektorn gäller att det ska vara fråga om ett tillhandahållande av en tjänst för att omvänd skattskyldighet ska aktualiseras. Således utesluts omsättning av varor i alla former från tillämpningen. Vidare ska tjänsten som tillhandahålls vara en byggtjänst exempelvis bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer och uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med tillhörande förare.⁶⁵ Förvärvaren av tjänsten ska också själv i sin verksamhet tillhandahålla sådana tjänster, för att det ska vara fråga om omvänd skattskyldighet. I 1 kap. 2 § st. 1 p. 4b ML stadgas i första strecksatsen, att omvänd skattskyldighet ska tillämpas då förvärvaren är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster. Vidare stadgas i andra strecksatsen, att omvänd skattskyldighet även ska tillämpas då förvärvaren är en näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster. Det spelar således ingen roll om förvärvaren normalt är verksam i byggsektorn eller inte. Förvärvaren kan till exempel vara ett försäkringsbolag. Det avgörande är tjänstens art i kombination med hur frekvent förvärvaren tillhandahåller tjänster av den arten. Emellertid ska noteras att fastighetsägare och fastighetsförvaltare inte är sådana förvärvare som ska omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet.⁶⁶

Om det konstaterats att den tillhandahållna tjänsten är en byggtjänst, ska den omvända skattskyldigheten tillämpas såväl på arbetet som på eventuellt material som tillhandahålls i samband med detta. Således kan inte byggföretaget skicka separata fakturor för tjänst och material för att undkomma den omvända skattskyldigheten.⁶⁷

I praktiken innebär omvänd skattskyldighet för byggsektorn att det är förvärvaren av en byggtjänst som ska betala in mervärdesskatt på inköpta tjänster. Säljaren ska således fakturera förvärvaren utan att påföra moms på fakturan. Förvärvaren betalar då heller ingen moms till säljaren. Förvärvaren ska istället själv räkna ut och redovisa momsen till staten. Förutsatt att förvärvaren har full avdragsrätt i sin verksamhet får han sedan göra avdrag för samma belopp som ingående moms. Oftast innebär den omvända skattskyldigheten att någon egentlig inbetalning av moms inte äger rum, då den utgående momsen motsvaras av en lika stor avdragsgill summa i ingående moms. Det blir istället fråga om ett deklarations- och rapporteringsförfarande, vilket innebär att ingen likviditetsbelastning uppkommer.⁶⁸

För säljarens del innebär omvänd skattskyldighet att det föreligger en rätt till återbetalning av ingående moms, istället för den traditionella avdragsrätten som följer av en försäljning där säljaren, i vanlig ordning, debiterat köparen för moms. Säljarens rätt att få tillbaka ingå-

⁶⁵ SKV 2007-06-26, dnr 409443-07/111.

⁶⁶ Prop. 2005/06:130, s. 1.

⁶⁷ Lundén, Svensson, Moms praktisk handbok i mervärdesskatt, s. 250-251.

⁶⁸ Jonsson, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, s. 241.

ende moms påverkas följaktligen inte i praktiken, vid omvänd skattskyldighet då det är endast redovisningstekniska förändringar som är för handen. Avdragsrätten i sig går inte förlorad, det finns helt enkelt ingen utgående moms att dra av den ingående emot. Vad gäller rätt till återbetalning för utländska företagare, har 10 kap. 1 § ML utvidgats till att även gälla för sådan företagares omsättning av de aktuella byggtjänsterna inom Sverige.⁶⁹

Vid omvänd skattskyldighet ska det, i enlighet med 11 kap. 8 § p. 11 ML, finnas en hänvisning till relevant bestämmelse i ML, den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet eller till annan uppgift om att köparen är skyldig betala mervärdesskatt. Således kan säljaren välja att ha exempelvis följande formulering på fakturan: ”Omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § st. 1 p. 4 b ML”.⁷⁰

Det faktum att omvänd skattskyldighet tillämpas på en omsättning förtar inte mervärdesskatten dess karaktär av konsumtionsskatt; det är fortfarande slutkonsumenten som slutligt belastas av mervärdesskatten.

3.3.1 Bakgrund till de nya reglerna

Under senare delen av 1990-talet inledde dåvarande Riksskatteverket ett arbete, där stora byggprojekt kontrollerades, i syfte att på ett tidigt stadium verka för att skatter och avgifter skulle redovisas i enlighet med gällande bestämmelser. Det noterades dock snart att det inom byggbranschen förekom en omfattande handel med svart arbetskraft. Med anledning av detta inledde Riksskatteverket i samråd med Ekobrottsmyndigheten en omfattande kartläggning, i syfte att identifiera de aktörer som i organiserad form tillhandahöll svart arbetskraft.⁷¹

Kontrollprojektet omfattade främst byggverksamhet som utgjorde installationsarbeten. Inom ramarna för kontrollprojektet kartlades och utreddes flera s.k. bygghärvor där ett stort antal företag från hela landet ingick. Utifrån Riksskatteverkets undersökningar kunde beräkningar göras som visade att inom den del av byggsektorn som sysslar med installationsarbeten, utgick åtminstone 2,5 – 3 miljarder kronor årligen i svarta löner. Momsbortfallet beräknades till 500 – 600 miljoner kronor.⁷² Riksskatteverket kom i sina undersökningar fram till att den organiserade handeln med svart arbetskraft inte kunnat identifieras i sin helhet, men gjorde dock bedömningen att omfattningen var så stor att lagändringar krävdes för att komma tillrätta med problemet.⁷³

I betänkandet *Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvalitén, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn*⁷⁴ belystes och utreddes problemen med skatteundandragandet i byggsektorn. Lagförslag lämnades i departementspromemorian *Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms)*⁷⁵. Regeringen lämnade också förslag till ändringar i mervärdesskattelagen som var

⁶⁹ Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 17-18, och prop. 2005/06:130, s. 50.

⁷⁰ Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 48-49.

⁷¹ RSV Rapport 2001:9, avsnitt 2.

⁷² RSV Rapport 2001:9, avsnitt 6.1.

⁷³ RSV Rapport 2001:9, avsnitt 8.1.

⁷⁴ SOU 2002:115.

⁷⁵ Ds 2004:43.

nödvändiga för införlivandet av omvänd skattskyldighet i denna lag.⁷⁶ Förslaget om entreprenadavdrag lämnades därhän efter kritik från remissinstanserna.

3.3.2 Syftet med de nya reglerna

Reglerna avseende omvänd skattskyldighet åsyftar att komma till rätta med undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn.⁷⁷ Ett vanligt tillvägagångssätt för undandragande av mervärdesskatt är att företag agerar uppdragstagare och ställer ut fakturor till en uppdragsgivare, trots att den personal som utför uppdraget i realiteten är anställd hos uppdragsgivaren. Det uppdragstagande företaget existerar således endast med syfte att ställa ut osanna fakturor. Uppdragstagaren, som ofta är ett företag i periferin, existerar endast en kort tid och försvinner om Skatteverket börjar intressera sig för det. Verksamheten i dessa bolag lyfts över i ett nytt bolag som ofta finns i beredskap att ta över faktureringsverksamheten och moms och avgifter betalas aldrig in.⁷⁸

Kontrollprojektet har visat på avsevärda svårigheter att genom kontroller från Skatteverkets sida komma till rätta med den här typen av skattefusk.⁷⁹ Tillvägagångssätten är ofta konstruktioner med underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led, vilket försvårar granskning och utredning av undandragande av moms.⁸⁰ Den omvända skattskyldigheten omöjliggör arrangemang där osanna fakturor ställs ut till grund för en avdragsrätt som inte motsvaras av någon inbetalning av utgående moms. Både redovisningen av ingående moms till staten, och avdraget för denna, ska numera ske hos uppdragsgivaren, dvs. förvärvaren av tjänsterna.

Av byggkommissionens uppdragsbeskrivning framgår att byggkommissionen ska föreslå åtgärder som syftar till att främja konkurrensen och motverka konkurrenshämmande beteende, användande av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn.⁸¹ Syftet med den nya lagstiftningen skulle således också möjligen kunna omfatta motverkande av svart arbetskraft och det skatteundandragande som följer av att anlita sådan arbetskraft. Det i byggkommissionens promemoria föreslagna entreprenadavdraget kritiserades av remissinstanserna och några vidare lagförslag utformades inte vad gäller entreprenadavdrag. Lagens inverkan på själva anlitaandet av svart arbetskraft torde således vara begränsad till att uppdragstagaren inte kommer att kunna disponera mervärdesskattebeloppet för utbetalning av svarta löner.

Den omvända skattskyldighetens tillämpningsområde har begränsats genom rekvisiten *bygg-tjänster, i sin verksamhet* och *inte endast tillfälligt*, till att i första hand omfatta företag som är verksamma i byggbranschen. Bestämmelserna är således utformad för att träffa i huvudsak byggföretag. Huruvida rekvisiten innebär hjälpmedel för att säkerställa syftet med lagen i sin helhet, nämligen att motverka undandragande av mervärdesskatt i byggsektorn, kan diskuteras. Vad gäller tjänsterekvisitet innebär detta till exempel att uthyrning av bygg- och an-

⁷⁶ Prop. 2005/06:130, s. 13.

⁷⁷ Prop. 2005/06:130, s. 1.

⁷⁸ Prop. 2005/06:130, s. 20.

⁷⁹ Prop. 2005/06:130, s. 31.

⁸⁰ RSV Rapport 2001:9, avsnitt 3.3.

⁸¹ SOU 2002:115 s. 13.

läggningsmaskiner med förare utgör ett tillhandahållande av en tjänst, medan endast uthyrning av maskinen betraktas som en leverans av vara.⁸² Det framgår inte av någon kontrollrapport att momsfusket skulle vara mer begränsat vid uthyrning av endast en bygg- och anläggningsmaskin, än vid uthyrning av en sådan maskin med förare. Det kan därför ifrågasättas varför omvänd skattskyldighet ska gälla i det ena fallet men inte i det andra, när potentialen för undandragande av mervärdesskatt är lika stor i båda fallen. Frågeställningen är intressant men ligger dock utanför ramen för denna framställning, då den i huvudsak rör gränsdragning gällande tjänster.

En diskussion som däremot är relevant att föra är den om huruvida rekvisiten kring förvärvarens status säkerställer att syftet med lagen uppfylls. Det verkar som om lagstiftaren med rekvisitet *inte endast tillfälligt* avsett att, för att en förvärvare ska bli omvänt skattskyldig för sina inköp av byggtjänster, måste han fler än *en* gång själv tillhandahålla byggtjänster. Skatteverket är av samma uppfattning.⁸³ Om då ett enda, men mycket omfattande, tillhandahållande inte aktualiserar omvänd skattskyldighet vid tillhandahållarens egna inköp av byggtjänster, anser vi att en möjlighet till momsfusk fortfarande kvarstår.⁸⁴

3.3.3 Följder av omvänd skattskyldighet

Införandet av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn medför en rad positiva såväl som negativa konsekvenser. Följderna av den nya lagstiftningen måste ses ur såväl den enskilde näringsidkarens, som ur samhällets synvinkel. I detta avsnitt ges en översiktlig bild av vilka dessa följer är.

De nya bestämmelserna är avsedda att försvåra för företag att undandra mervärdesskatt från staten. Det kan emellertid diskuteras om allt skatteundandragande har hindrats.⁸⁵ Likväl kvarstår den för samhället positiva effekten att skatteundandragandet faktiskt har försvårats vilket torde ge att större belopp mervärdesskatt betalas till staten.⁸⁶ Den omvända skattskyldigheten för dock med sig att inbetalningen av mervärdesskatt till staten senareläggs, eftersom att inbetalningen sker först då tjänsten tillhandahålls ett företag som inte är utför byggtjänster.⁸⁷ Vidare har antalet näringsidkare som har rätt till återbetalning av ingående moms ökat, eftersom att näringsidkare som träffas av reglerna om den omvända skattskyldigheten inte kommer att betala in utgående mervärdesskatt till staten, men däremot ha rätt till återbetalning av överskjutande ingående moms. Detta medför att staten i högre grad än tidigare betalar ut mellanskillnaden av utgående och ingående moms. I och med att denna utbetalning sker innan den faktiska inbetalningen av utgående moms till staten görs av den som slutligen använder sig av byggtjänsten, medför detta en negativ effekt på statskassan.⁸⁸

⁸² SKV 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111.

⁸³ SKV 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, fråga 8.

⁸⁴ Se avsnitt 6.1.

⁸⁵ Se avsnitt 3.3.2.

⁸⁶ Prop. 2005/06:130, s. 61.

⁸⁷ Prop. 2005/06:130, s. 60.

⁸⁸ Prop. 2005/06:130, s. 60-61.

Införandet av omvänd skattskyldighet medför ökad administrativ börda för aktörer inom byggsektorn, eftersom att företag som tillhandahåller och/eller köper byggtjänster måste använda sig av två separata momsredovisningssystem.⁸⁹ Om företaget tillhandahåller byggtjänster till en förvärvare och tjänsterna inte ska omfattas av omvänd skattskyldighet, ska företaget redovisa utgående moms i sitt momsredovisningssystem. Om samma företag sedan köper in byggtjänster och blir omvänt skattskyldiga för momsen, måste den utgående momsen beräknas och redovisas i ett annat separat redovisningssystem. Vidare torde administrationen, kring fastställandet om varje enskild transaktion omfattas av bestämmelserna, öka.

För de näringsidkare som förvärvar byggtjänster och som är omvänt skattskyldiga, uppkommer en positiv effekt på likviditeten.⁹⁰ Förvärvaren behöver inte betala mervärdesskatt till tillhandahållaren utan den utgående skatt som förvärvaren räknar fram och redovisar kan, vid samma redovisningstillfälle, dras av mot den ingående skatten vilken uppgår till samma belopp. Detta förutsatt att full avdragsrätt föreligger. För de näringsidkare som tillhandahåller byggtjänster uppstår emellertid en negativ effekt på deras likviditet. Tidigare erhöll tillhandahållaren momsbeloppet från förvärvaren innan tillhandahållaren själv skulle redovisa och betala den utgående mervärdesskatten till staten. Denna positiva effekt är inte längre för handen, utan tillhandahållaren erhåller först överskjutande ingående moms efter att ha ingett skattedeklarationen och begärt återbetalning.⁹¹

Införandet av omvänd skattskyldighet syftar till att försvåra för de företag som inte uppfyller kraven på redovisning och inbetalning av mervärdesskatt. I och med att dessa företag inte längre har samma möjligheter att skattefuska torde detta gynna de hederliga byggföretag, vilka redovisar och inbetalar mervärdesskatt på korrekt sätt.⁹² Slutligen ska även nämnas att större företag i byggsektorn tenderar att inte betala fakturor från underentreprenörer i tid.⁹³ Underentreprenörer, vilka ofta är mindre företag, som tillhandahållit byggtjänster var således tvungna att redovisa och inbetala utgående mervärdesskatt innan de erhållit momsbeloppet från det större företaget. I och med att det nu är det förvärvande företaget som ska betala in momsen till staten, måste inte de tillhandahållande företagen betala utgående moms, vilket förbättrar deras likviditet.⁹⁴

3.4 Sammanfattande synpunkter

Omvänd skattskyldighet utgör en markant avvikelse från den mervärdesskatterättsliga huvudregeln avseende beskattningsbar person. Mervärdesskatt är föremål för harmonisering inom EU. Vi anser att harmonisering i sig föranleder att antalet undantag och avvikelser ska hållas till ett minimum. Således anser vi, att det måste finnas omständigheter vilka klart motiverar ett införande av ett sådant avsteg från huvudregeln som omvänd skattskyldighet faktiskt innebär. Kommission är positivt inställd till omvänd skattskyldighet som åtgärd för att förhindra skattefusk och skatteundandragande inom vissa enstaka sektorer. Att däremot in-

⁸⁹ Prop. 2005/06:130, s. 61-62, se vidare i avsnitt 7.2

⁹⁰ Prop. 2005/06:130, s. 62 och Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 15.

⁹¹ Prop. 2005/06:130, s. 62.

⁹² Prop. 2005/06:130, s. 63.

⁹³ Prop. 2005/06:130, s. 37 och s. 63.

⁹⁴ Prop. 2005/06:130, s. 63 och Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 16.

föra omvänd skattskyldighet på generell basis, vilket förespråkas av vissa medlemsstater är något som Kommissionen ställer sig negativ till. Ett sådant införande skulle medföra förekomsten av parallella momssystem vilket skulle inverka negativt på harmoniseringen av den gemensamma marknaden. Vi delar Kommissionens inställning i denna fråga.

Undersökningar och kontrollprojekt har visat att momsfusket i byggbranschen är omfattande. Tillvägagångssättet är dessutom sådant, att fusket är mycket svårt att upptäcka enbart genom kontroller från Skatteverkets sida. De nya bestämmelserna förhindrar möjligheten att göra avdrag för ingående moms baserat på osanna fakturor. Av den anledningen finner vi att införandet av omvänd skattskyldighet är motiverat i sig.

Införandet av omvänd skattskyldighet har en negativ effekt på statens likviditet, då antalet ansökningar om återbetalning av moms ökar markant. Denna likviditetspåverkan torde dock uppvägas av de ökade inbetalningarna av utgående moms till följd av att momsfusket minskar. För de förvärvande företagens del innebär den omvända skattskyldigheten att ingen negativ likviditetspåverkan uppstår. Detta till följd av att en rätt till återbetalning av moms uppstår i samma stund som den utgående moms redovisas. Förutsatt att full avdragsrätt föreligger blir momsredovisningen alltså ett nollsummespel. Det säljande företaget får däremot en negativ likviditetspåverkan, eftersom de inte kan disponera det utgående momsbeloppet vilket är helt i linje med syftet med de nya bestämmelserna.

4 Byggtjänster och förvärvarens status

4.1 Byggtjänster

Tillämpningen av omvänd skattskyldighet kräver att det fastställs dels att det är fråga om omsättning av en viss typ av tjänster, dels att förvärvaren har en viss status. Förvärvaren ska vara ett företag som mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster. Således är bestämmandet av den tillhandahållna tjänstens art nödvändigt för att klargöra huruvida omvänd skattskyldighet överhuvudtaget ska tillämpas eller inte. Nedan följer därför ett avsnitt om vad som menas med byggtjänster och om hur Skatteverket anser att bedömningen ska gå till då det fastställs att en tjänst är en byggtjänst.

Förutsatt att omständigheterna i övrigt föreligger, aktualiseras omvänd skattskyldighet vid tillhandahållande av sådana tjänster som bedöms vara byggtjänster. Tidigare skulle de aktuella byggtjänsterna vara sådana som omfattades av SNI 2002 huvudgrupp 45. SNI är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter och återfinns i SCB företagsregister. Koderna är aktivitetsbaserade och ett företag kan således ha flera SNI-koder. Verksamheter klassificeras på detta sätt i huvudsak för statistikändamål men SNI-koderna har även tjänat som underlag för annan klassificering, exempelvis i energiskattesammanhang. SNI-koden har då använts som hjälpmedel för att klassificera industriproduktion.⁹⁵ SNI-kod 45 omfattar bl.a. tjänster såsom elinstallationer, isoleringsarbeten, VVS-arbeten och andra bygginstallationer. Andra bygginstallationer kan avse byggande av stängsel eller inhägnad, uppsättning av permanenta skyltar och installation av centraldammsugare, markiser och persienner. Även uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare omfattas.⁹⁶

Kopplingen till SNI-koder diskuterades i propositionen *Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor*.⁹⁷ Förslaget innebar att vilka tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet inte längre skulle bestämmas utifrån SNI-koderna. Orsaken var enligt propositionen att, med anledning av att EG:s näringsgrenstandard reviderats, gällande standard för Svensk näringsgrensindelning skulle ändras och således få inverkan på reglerna i ML om omvänd skattskyldighet.⁹⁸ Kopplingen till SNI-koden gjordes från början på inrådan av remissinstanserna. I promemorian, som föregick propositionen till förslaget om omvänd skattskyldighet för byggsektorn, föreslogs att SNI endast skulle tjäna som riktlinje för vilka tjänster som skulle omfattas.⁹⁹ Remissinstanserna gjorde dock bedömningen att detta skulle leda till gränsdragnings- och tolkningsproblem och att en tydligare uppräkningslista av vilka tjänster som skulle omfattas behövdes.

Skatteverket har i ett ställningstagande belyst tillämpningssvårigheter som kopplingen till SNI förde med sig.¹⁰⁰ Exempelvis innebar klassificeringen att reparation av egeninstallerade hissar och rulltrappor utlöste omvänd skattskyldighet, medan reparation av hissar och

⁹⁵ Prop. 2005/06:130, s. 38.

⁹⁶ Prop. 2005/06:130, s. 38-44.

⁹⁷ Prop. 2007/08:25.

⁹⁸ Prop. 2007/08:25, s. 60.

⁹⁹ SOU 2002:115, avsnitt 11:3.

¹⁰⁰ SKV 2007-12-18, dnr 131773432-07/111.

rulltrappor som inte installerats av det reparerande företaget inte gjorde det. Riksdagen tog beslutet att kopplingen till SNI-koden skulle slopas, vilket kan innebära att det i tveksamma fall blir än mer komplicerad att avgöra huruvida en tjänst är av sådan art att omvänd skattskyldighet ska tillämpas än tidigare.¹⁰¹ Slopandet av SNI-kopplingen torde dock råda bot på de inkonsekvenser i tillämpningen, exempelvis som fallet med hissreparationen, som tidigare var för handen. Ett annat exempel är montering och installation av egentillverkade monteringsfärdiga trähus som till följd av SNI-kopplingen tidigare föll utanför tillämpningen men numera omfattas av omvänd skattskyldighet.¹⁰²

Numera gäller att omvänd skattskyldighet ska gälla då det är fråga om tillhandahållande av tjänster som i ett *allmänt perspektiv* framstår som bygg- eller anläggningstjänster, förutsatt att övriga kriterier är uppfyllda.¹⁰³ SNI-koderna kan fortfarande tjäna som vägledning för fastställandet av huruvida en tjänst är en byggtjänst eller ej, men har inte längre någon bindande verkan. Arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet och projektledning vid byggande hänförs inte till byggverksamhet enligt SNI 2002 och är inte heller med i uppräknningen i 1 kap. 2 § st. 2 ML, varför omvänd skattskyldighet inte gäller för dessa tjänster.¹⁰⁴

Vid försäljning av maskiner och utrustning, där även installation eller montering ingår, måste ställning tas till om omsättningen utgör leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst för att avgöra huruvida omvänd skattskyldighet föreligger eller inte. Generellt gäller att installations- och monteringsarbeten, i samband med försäljning av exempelvis en maskin, inte innebär att tillhandahållandet ska betraktas som en tjänst. Vid sådan försäljning är det således fråga om omsättning av vara. Det blir då inte aktuellt att tillämpa omvänd skattskyldighet, eftersom bestämmelserna endast omfattar tjänster. Är emellertid installations- och monteringsarbetet så omfattande att omsättningen har karaktär av tjänst kan det istället vara fråga om ett tillhandahållande av tjänst för vilken omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Faktorer att ta hänsyn till vid en bedömning om huruvida en transaktion avser en vara eller tjänst är avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader¹⁰⁵.

Vid monterings- eller installationsarbeten gäller, då man fastslagit att det rör sig om ett tillhandahållande av tjänst, att avgöra huruvida installationen sker för byggnadens allmänna ändamål eller för den särskilda verksamhet som bedrivs i byggnaden. För det senare fallet ska omvänd skattskyldighet inte tillämpas. Detta eftersom Skatteverket har gjort bedömningen att omvänd skattskyldighet endast ska tillämpas på montering eller installation av maskiner och utrustning, som genom monteringen eller installationen blir fastighet enligt definitionen i ML.¹⁰⁶

4.1.1 Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst?

Det kan ibland råda viss osäkerhet om huruvida en transaktion mervärdesskatterättsligt ska ses som leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Om en transaktion i mervärdes-

¹⁰¹ Lag om ändring i mervärdesskattelagen (2007:1376).

¹⁰² SKV 2007-11-19, dnr 131 691305-07/111.

¹⁰³ Prop. 2007/08:25, s. 215-216.

¹⁰⁴ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 2, s. 679.

¹⁰⁵ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 2, s. 657, se vidare avsnitt 4.1.1.

¹⁰⁶ SKV 2007-12-18, dnr 131 773424-07/111.

skattehänseende ska betraktas som leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, har stor betydelse för exempelvis var mervärdesbeskattningen ska äga rum. Vad gäller omvänd skattskyldighet för byggsektorn aktualiseras denna endast då det är fråga om tillhandahållande av byggtjänster, varför bedömningen av om det är fråga om en leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, i gränsfallen är helt avgörande. I det följande avsnittet ges en beskrivning av hur klassificeringen av en transaktion, antingen som vara eller som tjänst, kan ske.

I mervärdesskattedirektivet definieras leverans av varor som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, vilket stadgas i artikel 14.1. Tjänster utgörs av varje transaktion som ej kan definieras som leverans av varor, vilket framgår av artikel 24.1. Motsvarande definitioner i den svenska mervärdesskattelagen återfinns i 1 kap. 6 § ML, i vilken det stadgas att med varor förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Av samma lagrum framgår vidare att med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

En transaktion kan ibland omfatta flera olika prestationer, vilkas omsättning i sin tur kan vara skattepliktig eller inte. Huvudregeln vid bestämmande om en transaktion är en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst, är att se till vilka olika aktiviteter en transaktion består av.¹⁰⁷ Då prestationerna är klart avskiljbara ska delningsprincipen i enlighet med 7 kap. 7 § ML användas, vilket ger att då en gemensam ersättning utges för transaktionen ska denna delas upp i proportion till de olika prestationerna, dvs. uppdelning enligt skälig grund.¹⁰⁸

För de fall då en transaktion inte går att dela upp i klart skilda prestationer, ska huvudsaklighetsprincipen tillämpas. Enligt denna princip är transaktionens huvudsakliga karaktär avgörande för huruvida en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst är för handen. EG-domstolen har i ett flertal mål uttalat sig om hur bedömningen ska ske. I målet FG-linien¹⁰⁹ fastslog EG-domstolen att alla de omständigheter som föreligger vid en viss transaktion ska beaktas vid fastställande av om det är fråga om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst.¹¹⁰

EG-domstolens inställning vidareutvecklades sedermera i CPP-målet¹¹¹, i vilket domstolen fastslog att vid bedömning av huruvida ett tillhandahållande består av en eller flera tjänster ska transaktionen betraktas från en genomsnittlig konsuments synvinkel. Frågan kan ställas vilken tjänst konsumenten efterfrågar. I det fall att ett tillhandahållande består av flera tjänster men av vilka det kan utrönas en som är huvudsaklig ska tjänsterna ses som ett enda tillhandahållande. Vidare hänvisade EG-domstolen till Madgett och Baldwin målet¹¹², där det fastslagits att en tjänst ska anses som underordnad en huvudsaklig tjänst ”*när kunderna*

¹⁰⁷ Se exempelvis Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/A mot Finanzamt Flensburg och Henkow, Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden?, s. 24.

¹⁰⁸ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1, s. 400.

¹⁰⁹ Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/A mot Finanzamt Flensburg.

¹¹⁰ Mål C-231/94, p. 12-14.

¹¹¹ Mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise, p. 29.

¹¹² Förenade målen C-308/96 och C-94/97, Commissioners of Customs and Excise mot T.P. Madgett, R.M. Baldwin och The Howden Court Hotel.

*inte efterfråga den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller”.*¹¹³

Ett i tiden mer närliggande mål behandlade en leverans och installation av en fiberoptisk kabel.¹¹⁴ EG-domstolen fastslog att då beställaren kommer att förfoga över kabeln såsom ägare, att kostnaden för själva kabeln utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för den nämnda transaktionen, och att de tjänster som leverantören tillhandahåller är begränsade till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov, utgör leveransen och installationen av kabeln en leverans av vara.¹¹⁵ Således kan den proportionella fördelningen av kostnaden på varan respektive tjänsten i en och samma transaktion, vara en fingervisning på vad transaktionen i sin helhet ska klassificeras som.

4.1.2 Gränsdragningsproblem mellan varor och tjänster, respektive byggtjänster och övriga tjänster samt dess inverkan på förvärvarens status

Omvänd skattskyldighet för byggsektorn tillämpas endast då det är fråga om byggtjänster. Avgränsning mot rena varuleveranser och mot tjänster som inte är byggtjänster är därför avgörande för tillämpningen av omvänd skattskyldighet. Fastställandet av att det faktiskt är en byggtjänst som tillhandahålls, är också utgångspunkten för att avgöra om förvärvaren av en byggtjänst är en sådan förvärvare som ska vara skattskyldig för momsen på transaktionen. För att vara skattskyldig för moms på ett tillhandahållande av en byggtjänst måste förvärvaren själv tillhandahålla sådana tjänster. Innan förvärvarens status kan utläsas, är det således en förutsättning att det fastställs huruvida de tjänster som han, mer än tillfälligt tillhandahåller, är byggtjänster.

Det ska vara fråga om tjänster som ur ett *allmänt perspektiv* bedöms vara byggtjänster, för att bestämmelserna om omvänd skattskyldighet ska vara tillämpliga. Vid blandade tillhandahållanden av tjänster kan det bli aktuellt att dela upp beskattningsunderlaget i en del för vilken omvänd skattskyldighet ska tillämpas och en del där faktureringen ska ske på traditionellt sätt med moms. Vid denna bedömning beaktas först och främst om ett tillhandahållande av en eller flera tjänster är för handen. Betraktas tillhandahållandet som en enda tjänst är det tjänstens huvudsakliga del som blir avgörande för om det är fråga om en byggtjänst eller inte. Kan däremot tillhandahållandet delas upp i flera från varandra urskiljbara tjänster, är det istället fråga om flera tillhandahållanden, varpå omvänd skattskyldighet kanske endast gäller för en del. Som berörts i föregående avsnitt, sker gränsdragningen mellan vara och tjänst och mellan olika tjänster med hjälp av applicering av delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen.

I många fall framgår det klart att en tillhandahållen tjänst verkligen utgör en byggtjänst. Det torde emellertid också finnas många exempel på motsatsen. I gränsfallen kan det vara mycket svårt att avgöra om det är fråga om ett tillhandahållande av byggtjänst, en annan typ av tjänst eller till och med leverans av en vara. Vad gäller varuleveranser har Skatteverket gett uttryck för att även dessa i vissa fall kan anses utgöra byggtjänster. Leverans av en vara

¹¹³ Förenade målen C-308/96 och C-94/97, p. 24.

¹¹⁴ Mål C-111/05, Aktiebolaget NN mot Skatteverket.

¹¹⁵ Mål C-111/05, p. 40.

torde normalt också innefatta att varan ska transporteras från säljaren till köparen. Detta innebär följaktligen att företag som sysslar med transporttjänster, kan få svårigheter att avgöra dels vad som mervärdesskatterättsligt ska gälla i de fall de säljer sina tjänster till ett byggföretag och dels vad som ska gälla för deras egna förvärv av byggtjänster.

Ett exempel på när en varuleverans, enligt Skatteverket, skulle kunna få karaktär av en byggtjänst är när ett åkeri transporterar grus som ska användas vid anläggningen av en väg. I det fall leveransen sker genom att gruset tippas av i en hög på anvisad plats kan vi vara relativt säkra på att åkeriet verkligen levererat en vara.¹¹⁶ Inga byggtjänster är således utförda. Skulle det däremot vara så att föraren av grusbilen istället för att tippa av gruset i en hög, sprider ut detta längs den väg som ska anläggas är det inte längre säkert att han endast har levererat detta. Utspridningen av gruset kan, enligt Skatteverket, betraktas som en byggtjänst.¹¹⁷ Trots att leveransen av gruset gott och väl utgör huvuddelen av tillhandahållandet anser Skatteverket att omvänd skattskyldighet ska tillämpas på tillhandahållandet i sin helhet.

Om utspridning av gruset vid leverans ger grusleveransen karaktär av en byggtjänst borde detta följaktligen också betyda att förvärvaren av gruset har köpt en byggtjänst snarare än en vara. Någon uppdelning i en varudel och en tjänstedel ska inte ske i de fall byggföretag vid entreprenad tillhandahåller både materialet och arbetet.¹¹⁸ Detsamma gäller i de fall den som åtagit sig att anlägga vägen också tillhandahåller gruset. Denna avsaknad på uppdelning förefaller dels nödvändig för att säkerställa effektiviteten av reglerna om omvänd skattskyldighet, dels EG-rättsligt motiverad med tanke på att tjänstedelen i dessa tillhandahållanden är helt avgörande för att åstadkomma det förvärvaren efterfrågar nämligen ett hus eller en väg. Förvärvaren förväntar sig knappast en leverans av brädor och spik, utan ett byggarbete i form av uppförande av huset. Skatteverket verkar dock vara av åsikten att samma princip, dvs. ingen uppdelning i varuleverans och byggtjänst, ska gälla i de fall leverantören av gruset, utan att för den sakens skull vara den som anlägger vägen i övrigt, också sprider ut detta. I de fall gruset sprids ut, ska det alltså vara fråga om en byggtjänst för vilken omvänd skattskyldighet ska gälla i de fall förvärvaren av tjänsten är en sådan näringsidkare som är omvänt skattskyldig för förvärv av byggtjänster. Således ska omvänd skattskyldighet även tillämpas på eventuella inköp av byggtjänster från transportföretagets sida om företaget mer än tillfälligt sprider ut grus vid leverans. Vad gäller gränsdragning mellan byggtjänster och övriga tjänster framgår det i departementspromemorian, att principerna avses gälla i vanlig ordning, då en tillhandahållen tjänst som normalt inte aktualiserar omvänd skattskyldighet har inslag av byggtjänst.¹¹⁹

Att utspridning av grus vid leverans skulle innebära att grusleveransen istället blir en byggtjänst anser vi inte korrespondera med vare sig lag eller praxis. Leveransen av gruset borde i detta fall utgöra det som beställaren i första hand efterfrågar. Byggtjänstinslaget i form av utspridningen av gruset kan inte med lätthet urskiljas från tillhandahållandet i övrigt och torde heller inte utgöra en sådan anpassning av själva varan till förvärvarens behov som annars skulle kunna ge varuleveransen karaktär av ett tjänstetillhandahållande. En huvudsaklighetsbedömning i det aktuella fallet borde ge att omvänd skattskyldighet inte ska tilläm-

¹¹⁶ SKV 2007-06-26, dnr 131 409437-07/111.

¹¹⁷ Skatteverkets informationsträff, 2008-03-05, Jönköping.

¹¹⁸ Prop. 2005/06:130, s. 41, se även avsnitt 3.3.

¹¹⁹ SOU 2002:115, avsnitt 11:3.

pas, eftersom leveransen av gruset är den huvudsakliga delen i tillhandahållandet och utspridningen av gruset inte framstår som en separat, urskiljbar, del. Det verkar onekligen som om Skatteverket anser att huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen inte ska ha samma genomslagskraft när de gäller varuleveranser där en del kan betraktas som byggtjänst. Byggtjänstinslaget borde i så fall per automatik ge hela tillhandahållandet karaktär av en byggtjänst för vilken omvänd skattskyldighet ska gälla oavsett byggtjänstinslagets omfattning.

Skatteverket gav vid en informationsträff angående nya momsregler inom byggsektorn, uttryck för att bedömningen av huruvida ett tillhandahållande utgör en leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst i byggmomssammanhang är strängare än i övrigt.¹²⁰ I propositionen anges, med hänvisning till Skatteverkets handledning för moms¹²¹, att om installations- eller monteringsmomentet vid leverans av en vara är mycket omfattande och tillhandahållandet därför får karaktär av en tjänst, ska det också anses som en tjänst.¹²² Skatteverkets inställning under informationsträffen var snarare att om installations- eller monteringsmomentet var obetydligt, exempelvis att en sladd sätts i ett eluttag vid installation av ett kylskåp, skulle det vara fråga om leverans av en vara. Detta torde vara en följd av att Skatteverket gärna ser att reglerna om omvänd skattskyldighet blir så vida i sin tillämpning som möjligt. Frågan är om syftet med lagen möjliggör att etablerade mervärdesskatterättsliga principer förbises.

EG-rätten avseende bedömningen av om ett tillhandahållande är att anse som en leverans av vara eller ett tillhandahållande av en tjänst redogjordes för i föregående avsnitt. Mål C - 111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket ska analyseras närmare, för att åskådliggöra EG-domstolens resonemang kring om det är fråga om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst då installationsmomentet är påtagligt. Målet behandlar den mervärdesskatterättsliga följden av leveransen och installationen av en fiberoptisk kabel. EG-domstolen började med att fastställa att leveransen av kabeln och installationen av denna inte kunde delas upp i från varandra skiljda prestationer, eftersom förvärvaren av kabeln knappast först köpt kabeln och sedan av samma leverantör köpt tjänster bestående i att installera denna. Det var således fråga om ett enda tillhandahållande. Vidare ansågs varken leveransen av kabeln eller installationen av denna som en underordnad del i transaktionen. Priset för kabeln var 80-85 procent av den totala kostnaden och installationsmomentet innefattade bl.a. att bereda väg för kabeln, både under jord och under havsbotten. Trots att installationsmomentet måste betraktas som mycket omfattande, bedömdes ändå kabeln och dess installation som helhet utgöra en varuleverans. Installationen var nödvändig för att kunna leverera en funktionell kabel och utgjorde ingen anpassning av kabeln till förvärvarens speciella behov. Att leveransen av kabeln krävde omfattande installation var inte tillräckligt för att hela transaktionen skulle betraktas som ett tillhandahållande av tjänst. EG-domstolen visar alltså på en inställning som förespråkar att ett omfattande installationsmoment i sig, inte ger en transaktion karaktär av tjänst snarare än en varuleverans.

Mot bakgrund av domen i Aktiebolaget NN-målet framstår den eventuella vidare tillämpningen av omvänd skattskyldighet som icke EG-konform, i den mån den åstadkommes genom att varuleveranser ses som byggtjänster utan att tillräcklig hänsyn tagits till delnings- och huvudsaklighetsprinciperna samt till EG-praxis på området.

¹²⁰ Skatteverkets informationsträff, 2008-03-05, Jönköping.

¹²¹ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 206.

¹²² Prop. 2005/06, s. 43.

Vid gränsöverskridande handel blir problemen som följer av en eventuell vidare tillämpning av omvänd skattskyldighet på nationell basis tydliga. Att fastställa huruvida en transaktion utgör en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst, är vid gränsöverskridande handel avgörande för var beskattningen ska äga rum. Om transaktionen bedöms utgöra en varuleverans och varan transporteras från en säljare i ett EG-land till en köpare i ett annat EG-land, är det fråga om ett GIF, för vilket förvärvaren ska vara skattskyldig i sitt land.

Om en förvärvare i Sverige beställer grus från ett annat EG-land och gruset transporteras till honom för att sedan spridas ut vid leveransen, är förvärvaren oavsett om transaktionen betraktas som en varuleverans eller ett tillhandahållande av byggtjänst skattskyldig för momsen, men enligt två olika system. Enligt Skatteverket skulle tillhandahållandet kunna falla inom ramen för vad som betraktas som byggtjänster och därmed aktualisera omvänd skattskyldighet på den grunden. För den utländske leverantören av gruset torde det dock naturligt att beskattningen ska ske hos förvärvaren, enligt systemet för GIF.

Skatteverket menar att tillhandahållande av reparationstjänster och byggtjänster, innefattande maskindelar respektive byggmateriel, utgör exempel på tillhandahållanden där gränsdragning mellan vad som utgör leverans av vara och tillhandahållande av tjänst är aktuell.¹²³ Som ledning anges att för tillhandahållandet i ett sådant fall i sin helhet ska ses som en tjänst, ska monterings- eller installationsarbetena vara mycket omfattande. Här ges således återigen uttryck för att det ska röra sig om ett omfattande installationsmoment för att ett blandat tillhandahållande ska ses som en tjänst.

Skatteverkets inställning till grusleveransen innefattande utspridning av gruset som presenteras i den här framställningen diskuterades under ovan nämnda informationsträff. Det ska sägas att det verkar råda delade meningar inom Skatteverket om vad som ska gälla i denna fråga, eftersom det berörda företaget tidigare fått besked om att utspridningen av gruset inte skulle ge den tillhandahållna tjänsten karaktär av en byggtjänst. Det återstår att se om frågan kommer att utvecklas vidare i ett formellt ställningstagande eller skrivelse från Skatteverkets sida och om ståndpunkten som redogjordes för vid informationsstillfället i så fall står fast. De skilda uppfattningarna inom Skatteverket belyser på ett effektivt sätt den rättsosäkerhet som uppstår till följd av bristen på riktlinjer för tolkningen. Inte nog med att företagen inte själva klarar av att avgöra om omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte, de kan inte heller få ett enhetligt svar då de vänder sig till Skatteverket.

4.1.2.1 Skatteverkets ställningstagande i konkreta fall

Leverans av betong har Skatteverket bedömt vara leverans av vara, oavsett hur betongen levereras.¹²⁴ Betongen kan exempelvis levereras från roterbil via band eller ränna som i viss mån är reglerbara. Betongen kan också pumpas direkt ner i den byggnadsform där den ska stelna. Förvärvaren har köpt betong och säljaren har åtagit sig att leverera betongen till anvisad plats. Transport av betongen ska inte ses som en separat transporttjänst utan endast som olika sätt att leverera en vara. Förvärvaren har således i det här fallet alltid köpt en vara, oavsett om betongen pumpas ner i en byggnadsform, eller på annat sätt förflyttas från transportfordonet.¹²⁵

¹²³ Skatteverkets handledning för mervärdeskatt 2008, del 1, s.206.

¹²⁴ SKV 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111, fråga 4.8.

¹²⁵ SKV 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111, fråga 4.8.

Transport av jord inom ett byggområde med dumper omfattades tidigare av SNI-kod 45. Då den kopplingen tagits bort gäller numera att sådan transport av jord ändå betraktas som en byggtjänst. Skatteverket är av uppfattningen att, eftersom en dumper är ett sådant fordon som används vid byggverksamhet och inte lämpar sig för annan transport än just den av jord inom ett byggområde, jordtransport med dumper ska betraktas som en byggtjänst.¹²⁶ Huruvida en transport av något annat byggmaterial kan bedömas vara en byggtjänst, baserat på transportfordonets brist på andra användningsområden än just transport av det aktuella byggmaterialet, är dock oklart. Det får således antas, att Skatteverket i fallet transport av jord med dumper helt enkelt gjort ett ställningstagande som inte är avsett att tjäna som någon vidare vägledning. Det kan också vara så att Skatteverket anser att då transport av jord med dumper tidigare ingick i SNI-kod 45, detta ska fortsätta att tjäna som vägledning och att sådan verksamhet därför fortfarande ska betraktas som en byggtjänst.

Skatteverket har efter den slopade SNI-kopplingen beslutat att montering av byggställningar inte ska utgöra byggtjänster. Mot bakgrund av att montering och demontering av byggkran inte anses utgöra en byggtjänst har Skatteverkets dragit slutsatsen att detsamma borde gälla för uppförande av byggställningar. Montering och installation av utrustning utgör byggtjänster i de fall utrustningen genom monteringen/installationen blir fastighet enligt ML.¹²⁷

Det ska sägas att Skatteverkets bedömningar i dessa enskilda fall kan förefalla något inkonsekventa, i synnerhet grusfallet jämfört med betongfallet. Grusleveransen kan eventuellt vara en byggtjänst om gruset tippas längs med den väg som ska byggas trots att det egentligen inte tar längre tid än att tippa gruset i en hög. Leverans av betong är däremot alltid en varuleverans oavsett om betongen pumpas ner i den form den ska stelna i eller levereras på annat sätt. Dessa ståndpunkter måste ändå ses som ett försök från Skatteverkets sida att lämna klara besked om vad som gäller i vissa specifika situationer, föranlett av frågor från branschen. Det kan dock ifrågasättas om dessa ståndpunkter är ett resultat av en samlad juridisk bedömning och i så fall vilken betydelse de har för framtida bedömningar i andra svåra fall. Skulle resonemanget i betongfallet till exempel kunna appliceras på grusfallet och därmed antyda att utspridningen av gruset endast är ett annat sätt att leverera detta? Det återstår att se om Skatteverket verkligen gör skillnad på leverans av grus och leverans av betong.

4.2 Förvärvares och tillhandahållares status

Då det konstaterats att en tillhandahållen tjänst utgör en byggtjänst, kvarstår att fastställa om den som tillhandahåller tjänsten gör detta i tillräcklig grad för att denne i egenskap av förvärvare av byggtjänster ska vara omvänt skattskyldig för dessa. I det aktuella avsnittet ges en generell bild av förvärvaren.

För att omvänd skattskyldighet ska tillämpas skall, vilket har behandlats i tidigare avsnitt, två rekvisit vara uppfyllda: en byggtjänst ska tillhandhållas och förvärvaren ska ha en viss status. Enligt bestämmelsen i 1 kap. 2 § p. 4b ML ska förvärvaren vara en näringsidkare vilken i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana byggtjänster som omfattas av de nya bestämmelserna eller att förvärvet görs av en näringsidkare som tillhandhåller den förstnämnda näringsidkaren sådana tjänster.

¹²⁶ SKV 2008-02-29, dnr 131 34268-08/111, fråga 4.9.

¹²⁷ SKV 2008-02-29, dnr 131 34268-08/111.

Rekvisiten avseende förvärvarens status ger att omvänd skattskyldighet ska tillämpas både när förvärvaren är ett företag som vanligtvis bedriver verksamhet i byggbranschen och när företaget i regel inte gör det. Det väsentliga är att företaget tillhandahåller de aktuella byggtjänsterna.¹²⁸ För att förhindra att olika konstellationer bestående av underentreprenörer, mellanmän och andra fristående uppdragstagare ska möjliggöra skatteundandragande, ska omvänd skattskyldighet tillämpas vid förvärv av byggtjänster som görs av entreprenörer oavsett entreprenadform.¹²⁹ Således ska omvänd skattskyldighet användas vid tillhandahållande av byggtjänster mellan byggföretag i ordets större betydelse.¹³⁰ Vad gäller företag som inte är typiska byggföretag är den omvända skattskyldigheten tillämplig även då dessa agerar som mellanmän i en entreprenadkedja.¹³¹ Viktigt att notera är att de aktuella byggtjänsterna ej behöver säljas vidare av förvärvaren för att omvänd skattskyldighet ska vara tillämpligt.

Vid omsättning av varor eller tjänster inom landet av en utländsk näringsidkare kan omvänd skattskyldighet tillämpas.¹³² De nya bestämmelserna vad gäller omvänd skattskyldighet inom byggsektorn är obligatorisk även för utländska företagare vilka tillhandhåller de ifrågavarande byggtjänsterna.¹³³

4.2.1 Tillhandahållande av byggtjänst till delvis beskattningsbar verksamhet

Om förutsättningarna för omvänd skattskyldighet finns för handen, ska förvärvaren vara skattskyldig vid förvärv av byggtjänst. Om förvärvaren bedriver verksamhet som endast delvis är beskattningsbar uppkommer frågan om detta påverkar tillämpningen av omvänd skattskyldigheten, varför vi i det följande avsnittet diskuterar sådana situationer.

Förvärvare med delvis beskattningsbar verksamhet och som uppfyller förutsättningarna för omvänd skattskyldighet, dvs. tillhandahåller byggtjänster mer än tillfälligt i sin verksamhet, torde exempelvis vara staten, kommuner och fastighetsförvaltande bolag som har viss utåtriktad byggverksamhet.

4.2.1.1 Stat och kommun

Mervärdesskattedirektivets artikel 13 stadgar att, stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsrättsliga organ inte ska anses utgöra beskattningsbara personer, när det gäller verksamheter de bedriver eller transaktioner de utför såsom offentliga myndigheter. Emellertid ska de anses vara beskattningsbara personer när de bedriver sådana verksamheter eller utför transaktioner, om det annars skulle leda till snedvriden konkurrens. Motsvarigheten till artikel 13 återfinns bl.a. i 4 kap. 7 § st. 2 ML.

¹²⁸ Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 31.

¹²⁹ Prop. 2005/06:130, s. 46.

¹³⁰ Prop. 2005/06:130, s. 46 och Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 2, s. 658.

¹³¹ Prop. 2005/06:130, s. 46.

¹³² Se avsnitt 2.2.2.

¹³³ Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 34.

Skatteverket har behandlat statens respektive kommunens status vid förvärv av ifrågavarande byggtjänster.¹³⁴ Både staten och kommuner är juridiska personer som utgör enskilda skattesubjekt. Då staten bedriver skattepliktig verksamhet, som inte är myndighetsutövning, beskattas denna. Ett flertal statliga myndigheter, däribland Vägverket, bedriver utåtriktad verksamhet, dvs. inte enbart till andra myndigheter, och tillhandahåller byggtjänster mer än tillfälligt. Dessa tillhandahållanden gör att staten som helhet ”smittas” och ska ses som en förvärvare som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet. Emellertid ska enbart förvärv av byggtjänster till statens *yrkesmässiga* verksamhet medföra omvänd skattskyldighet.¹³⁵ Yrkesmässig verksamhet definieras i 4 kap. 6 och 7 §§ ML som tillhandahållanden från staten, ett statligt affärsverk eller en kommun som inte ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Huruvida det finns ett vinstsyfte eller ej har ingen betydelse. Vad gäller sådana förvärv av byggtjänster, som gjorts för att användas i både myndighetens myndighetsutövande och den yrkesmässiga verksamheten, menar Skatteverket att staten blir omvänt skattskyldig för förvärvet som helhet, utan att det behöver ske någon uppdelning.

Vad gäller kommuner begränsas deras möjlighet att driva näringsverksamhet av bestämmelser i kommunallagen.¹³⁶ Emellertid kan det undantagsvis förekomma att kommuner tillhandahåller byggtjänster i utåtriktad verksamhet. Kommuners skattepliktiga omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas, i likhet med staten, till den del den inte är myndighetsutövning. Om en kommun förvärvar byggtjänster till den yrkesmässiga verksamheten och samtidigt är en näringsidkare som tillhandahåller byggtjänster ska i så fall omvänd skattskyldighet tillämpas. På samma sätt som för staten menar Skatteverket att om kommunen förvärvar byggtjänster för att användas både i den myndighetsutövande och i den yrkesmässiga verksamheten blir kommunen skattskyldig för förvärvet som helhet, förutsatt att kommunen själv tillhandahåller byggtjänster. Eftersom kommuner i regel inte tillhandahåller byggtjänster externt betonar Skatteverket i ställningstagandet att det åligger kommunen att underrätta säljaren om huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas.¹³⁷

Värt att notera är att, av mervärdesskattedirektivets artikel 43, i den lydelse som gäller fr.o.m. år 2010, framgår att vid bestämmande av plats för tillhandahållanden av tjänster, ska en beskattningsbar person, som även bedriver icke-beskattningsbar verksamhet, betraktas som en beskattningsbar person för alla tjänster som han åtnjuter. Som nämnts ovan är stat och kommuner beskattningsbara personer för sådan verksamhet som inte utgör myndighetsutövning. Den nya lydelsen av artikel 43 ger således att, stat och kommuner som bedriver yrkesmässig verksamhet, ska anses vara beskattningsbara personer för alla tjänster som de kommer i åtnjutande av – även om tjänsterna tillhandahålls den myndighetsutövande verksamheten.

¹³⁴ Om staten: SKV 2007-05-07, dnr 131 307716-07/111 och om kommunen: SKV 2007-05-07, dnr 131 307721-07/111.

¹³⁵ SKV 2007-05-07, dnr 131 307716-07/111.

¹³⁶ 2 kap. 7 § Kommunallagen (1991:900).

¹³⁷ SKV 2007-05-07, dnr 131 307721-07/111.

4.2.1.2 Fastighetsförvaltande bolag

Fastighetsförvaltning utgör inte mervärdesskattepliktig verksamhet.¹³⁸ Fastighetsförvaltare såväl som fastighetsägare ska inte omfattas av omvänd skattskyldighet, då de i denna egenkap förvärvar byggtjänster.¹³⁹ Dock kan det förhålla sig så att det fastighetsförvaltande bolaget också har viss utåtriktad byggverksamhet i form av att det tillhandahåller byggtjänster till andra utomstående bolag. Vad som utgör yrkesmässig byggverksamhet stadgas inte i ML. Yrkesmässig byggverksamhet knyter istället an till IL och begreppet byggnadsrörelse.¹⁴⁰ För att avgöra om exempelvis ett fastighetsförvaltande bolag också bedriver yrkesmässig byggverksamhet ska bedömningen göras utifrån IL i ljuset av mervärdesskattedirektivet. Innan ikraftträdandet av nuvarande ML gällde att mer än fem procent av ett företags byggverksamhet skulle vara utåtriktad för att verksamheten överhuvudtaget skulle ses som byggverksamhet. I de fall ett fastighetsförvaltande bolag också anses bedriva viss yrkesmässig byggverksamhet är det alltså fråga om en blandad verksamhet.¹⁴¹

Blandad verksamhet innebär i byggmomssammanhang att fastighetsbolaget som har en tillräcklig utåtriktad byggverksamhet för att den ska anses som yrkesmässig, blir omvänt skattskyldig vid förvärv av byggtjänster, endast för den del av förvärvet som kan hänföras till den skattepliktiga verksamheten¹⁴². Avdrag för moms får endast göra i den mån inköpen skett i den skattepliktiga verksamheten. Det gäller alltså för fastighetsförvaltande bolag som också bedriver yrkesmässig byggverksamhet att, vid inköp av en byggtjänst, klargöra för tillhandahållaren av byggtjänsten i det fall inköpet sker för den skattepliktiga verksamheten och att omvänd skattskyldighet alltså ska gälla. Det är även viktigt för tillhandahållaren av tjänsten att försäkra sig om vad som gäller.

4.2.2 Gränsöverskridande tillhandahållanden

Leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster i en medlemsstat av en näringsidkare som har sitt säte i en annan medlemsstat, torde vara allt mer ofta förekommande. Även inom den svenska byggsektorn är detta en återkommande företeelse. I detta avsnitt ges därför en redogörelse om reglerna om omvänd skattskyldighet vid tillhandahållande av tjänster mellan medlemsstater.

Vi har anledning att tro att tillhandahållanden av byggtjänster i Sverige av en näringsidkare från en annan medlemsstat kommer att bli allt vanligare. Vår åsikt föranleds bl.a. av EG-domstolens beslut i det så kallade Vaxholmålet¹⁴³. EG-domstolen fastslog att artiklarna 49 EG och 50 EG samt artikel 3 i direktiv 96/71/EG av den 16 december 1996 om utstationering av arbetstagare i samband med tillhandahållande av tjänster, utgör hinder för en facklig organisation att genom fackliga stridsåtgärder försöka förmå en näringsidkare med säte i annan medlemsstat att ingå förhandlingar med den fackliga organisationen om lön för

¹³⁸ 3 kap. 2 § ML.

¹³⁹ Prop. 2005/06:130, s. 1 och s. 65.

¹⁴⁰ 27 kap. 2 § IL.

¹⁴¹ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 2, s. 665.

¹⁴² Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 500.

¹⁴³ Mål C-341/05, Laval un Partneri Ltd mot Svenska Byggnadsarbetareförbundet, Svenska Byggnadsarbetareförbundets avdelning 1, Byggettan och Svenska Elektrikerförbundet.

de utstationerade arbetstagarna och att ansluta sig till kollektivavtal. Det är således inte längre möjligt för fackförbund att genom blockader och liknande stridsåtgärder tvinga en utländsk näringsidkare som tillhandahåller tjänster i Sverige att ingå kollektivavtal. Det torde därför vara troligt att mängden tjänster tillhandahållna av näringsidkare etablerade i andra medlemsstater kommer att öka.

Av mervärdesskattedirektivets artikel 194 framgår att medlemsstaterna får föreskriva att förvärvaren av varor eller tjänster, som levereras eller tillhandahålls av en näringsidkare från en annan medlemsstat, ska vara skattskyldig för mervärdesskatt. Sverige har utnyttjat denna möjlighet och infört omvänd skattskyldighet för i princip alla leveranser och tillhandahållanden av utländska näringsidkare, vilket framgår av 1 kap. 2 § st. 1 p. 2, p. 3 och p.4 c ML. Förvärvaren måste emellertid vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige. Det är inte bara avseende tillhandahållanden av byggtjänster som omvänd skattskyldighet råder för utländska företagare, utan vid alla leveranser och tillhandahållanden. Emellertid kan en utländsk näringsidkare registrera sig för mervärdesskatt i Sverige och själv bli skattskyldig för omsättning av varor och tjänster i landet.¹⁴⁴ Utländska företagare definieras i 1 kap. 15 § ML, som näringsidkare som varken har sitt ekonomiska säte eller fasta etableringsställe i Sverige och som inte heller är bosatta eller som stadigvarande vistas i Sverige.

För att åskådliggöra ett gränsöverskridande tillhandahållande följer här ett exempel. Ett lettiskt byggföretag har sitt fasta etableringsställe i Lettland. Byggföretaget utför byggtjänster i Sverige i egenskap av underentreprenör. Huvudentreprenören är ett svenskt byggföretag. Det svenska byggföretaget är registrerat för mervärdesskatt i Sverige. I enlighet med bestämmelserna i ML ska omvänd skattskyldighet tillämpas. Det lettiska företaget ska således fakturera huvudentreprenören utan moms. Det är huvudentreprenören som i sin tur är skattskyldig till mervärdesskatt och som ska betala in denna till staten. Det lettiska företaget har rätt till återbetalning av den ingående momsen.¹⁴⁵ Det lettiska företaget kan ansöka om återbetalning av momsen hos Skatteverkets utlandsenheter i Malmö och Stockholm. Om det lettiska företaget emellertid är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige ska den ingående momsen i stället redovisas i skattedeklarationen.

I sammanhanget bör även situationen då ett utländskt byggföretag utför en byggtjänst på en fastighet i Sverige och anlitar en svensk underentreprenör omnämnas. Omvänd skattskyldighet ska då tillämpas och det utländska byggföretaget blir skattskyldigt för den utgående mervärdesskatten. Det utländska företaget måste således registrera sig till mervärdesskatt i enlighet med 3 kap. 1 § st. 1 p. 2 skattebetalningslagen¹⁴⁶ och redovisa utgående mervärdesskatt för de byggtjänster som köpts in från den svenske underentreprenören. Motsvarande belopp kan dras av i skattedeklarationen som ingående moms av det utländska byggföretaget, under förutsättning att förvärvet av byggtjänster är gjort för en verksamhet som medför skattskyldighet till eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt i enlighet med 10 kap. 1 § st. 2 ML.

4.3 Sammanfattande synpunkter

Gränsdragningsproblem föreligger avseende vad som utgör byggtjänster. Att utröna vad som är en byggtjänst torde vara svårast för de företag som normalt inte är i byggbranschen.

¹⁴⁴ 1 kap. 2d § ML.

¹⁴⁵ Se avsnitt 2.2.4.

¹⁴⁶ Skattebetalningslagen (1997:483).

Slopandet av SNI som en uttömmande lista över vilka tjänster som är byggtjänster torde kunna upplevas som försvårande för vissa aktörer inom byggsektorn. Emellertid anser vi att då SNI istället tjänar som vägledning, råder detta bot på vissa inkonsekvenser i gränsdragningen som tidigare fanns för handen. Dessutom är en koppling till en sådan icke-konstant lista som SNI faktiskt utgör direkt olämplig, då varje förändring får inverkan på lagens tillämpning.

Förvärvarens status bestäms utifrån hur frekvent byggtjänster tillhandahålls. Förvärvaren ska i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahålla byggtjänster, för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas. För den händelse att förvärvaren bedriver både skattepliktig och icke-skattepliktig verksamhet, är det av vikt att det fastställs till vilken del av verksamheten förvärvet av byggtjänster sker, då detta har direkt påverkan på om huruvida omvänd skattskyldighet är tillämplig eller ej. Således delar vi Skatteverkets uppfattning att exempelvis kommuner har en viss upplysningsplikt, då dessa förvärvar byggtjänster till den del av verksamheten som inte utgör myndighetsutövning. Den fr.o.m. år 2010 gällande lydelsen av artikel 43, ger att stat och de kommuner, som bedriver beskattningsbar verksamhet, ska anses vara beskattningsbara personer för alla tjänster som de kommer i åtnjutande av – även om tjänsterna tillhandahålls den myndighetsutövande verksamheten

Bestämmelserna avseende omvänd skattskyldighet är utformade på sätt att det uppkommer frågetecken om vad som utgör en byggtjänst och hur förvärvarens status ska utläsas. Vi är av åsikten att utformningen av reglerna medför gränsdragningsproblem, ökad administrativ börda för både företag och Skatteverket, såväl som att det uppstår frågor kring rättsäkerhet.

5 Gränsdragningsproblem vad gäller förvärvarens status

5.1 Utformning av rekvisiten

I bestämmelserna avseende omväänd skattskyldighet inom byggsektorn, har förvärvarens status begränsats på så sätt att endast de förvärvare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandhåller byggtjänster är skattskyldiga för mervärdesskatt. Både sådana företag som normalt är, respektive ej är, verksamma i byggbranschen omfattas vid tillhandahållande av aktuella tjänster.¹⁴⁷ Orsaken till detta är att det inte ska vara möjligt att kringgå reglerna genom att företag som normalt inte är i branschen tillhandahåller byggtjänster. Det utgör även skälet till varför det inte gjordes någon koppling i lagtexten mellan förvärvarens status och SNI-koder för verksamheter. Varken lagtext eller förarbete ger en klar redogörelse över hur gränsdragningen ska göras utifrån rekvisiten. Denna brist på riktlinjer för gränsdragningen har kritiserats i doktrin.¹⁴⁸ I de följande två avsnitten utreds rekvisiten *näringsidkare i sin verksamhet* och *inte endast tillfälligt*. Utredningen av vad som omfattas av dessa två begrepp är grundläggande för en korrekt tillämpning av bestämmelserna.

Ett flertal länder i Europa, däribland Tyskland och Österrike, har infört liknande bestämmelser avseende omväänd skattskyldighet inom byggsektorn. Tysklands lagstiftning och dess rekvisit avseende förvärvarens status presenteras i kommande avsnitt.¹⁴⁹

5.2 I sin verksamhet

I propositionen finns ingen klar avgränsning av vad som omfattas av begreppet *i sin verksamhet*. I det aktuella avsnittet ska därför undersökas hur begreppet *näringsidkare i sin verksamhet* ska uttolkas. Följande frågeställning ska bl.a. beaktas: ska ett företags verksamhet som består av ett flertal olika grenar ses som en enhet vad gäller det aktuella rekvisitet? För att styrka vår problemformulering och för att visa svårigheten att fastställa förvärvarens status vid applicering av lagrummets rekvisit följer vidare ett stycke som berör smittoeffekten över tiden och verksamhetsgrenar emellan.

Termen *näringsidkare* återfinns på ett flertal ställen i ML. Motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet är *beskattningsbar person*. I artikel 9.1 st. 1 i mervärdesskattedirektivet stadgas att en beskattningsbar person är den som, oavsett på vilken plats, bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett dess syfte eller resultat. I propositionen, vilken föregick ML, definieras *näringsidkare* som varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betraktas som yrkesmässig.¹⁵⁰

Formuleringen *i sin verksamhet* visar klart och tydligt att endast de transaktioner som en *näringsidkare* företar i sin verksamhet ska omfattas av bestämmelserna. Således ska de tjänster

¹⁴⁷ Prop. 2005/06:130, s. 45.

¹⁴⁸ Se exempelvis Renström, Mervärdesskatt – omväänd skattskyldighet inom byggsektorn, och Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen.

¹⁴⁹ Se avsnitt 7.1.

¹⁵⁰ Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG, s. 161.

som en näringsidkare tillhandhåller eller köper in i egenskap av privatperson inte omfattas av den omvända skattskyldigheten. Men vad ingår då i begreppet *verksamhet*?

Definitionen av *ekonomisk verksamhet* återfinns i mervärdeskattedirektivets artikel 9.1 st. 2. Ekonomisk verksamhet inbegriper varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Vidare framgår av första stycket i samma artikel, att verksamheten ska bedrivas självständigt för att det ska vara en verksamhet vilken kan beskattas. Vad som omfattas i den ekonomiska verksamheten begränsas av artikel 10, i och med att anställda och andra personer utesluts från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare genom anställningsavtal eller liknande rättsliga band. Således ska vikt läggas vid att transaktionen sker inom verksamheten och inte av anställda eller näringsidkaren som privatpersoner. Ytterligare begränsningar av vad som utgör beskattningsbar verksamhet återfinns i direktivets artikel 13, där stat och övriga myndigheter och dess verksamheter behandlas. Från beskattningsbar verksamhet utesluts verksamhet som stat och övriga myndigheter bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter. Emellertid ger artikel 13.1 st. 2 att då dessa offentliga myndigheter bedriver verksamhet som annars är skattepliktig, ska myndigheterna beskattas om det annars skulle leda till en snedvridning av konkurrensen.

Ytterligare vägledning av vad som omfattas av begreppet i *sin verksamhet* återfinns i 4 kap. ML, i vilket yrkesmässig verksamhet definieras. I 4 kap. 1 § ML stadgas att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller om den bedrivs i former jämförliga med näringsverksamhet och då ersättningen för verksamhetens omsättning överstiger 30 000 kr under beskattningsåret. Näringsverksamhet enligt 13 kap. IL utgörs av förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Vad som åsyftas med sådan verksamhet kan beskrivas med hjälp av de så kallade rörelsekriterierna: varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Kriteriet självständighet syftar till att visa att inkomst från en anställning inte ingår i näringsverksamheten medan varaktighetskriteriet ska avgränsa mot tillfälliga försäljningar som ska falla inom inkomstslaget kapital.¹⁵¹ Av 14 kap. 10 § IL framgår vidare att all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person betraktas som en enda näringsverksamhet ur inkomstskatterättslig synvinkel.

Ovanstående rättsutredning visar vad som enligt lagstiftaren utgör näringsidkare och näringsverksamhet. Då dessa begrepp appliceras på tillhandahållare av de aktuella byggtjänsterna är vi av uppfattningen att just formuleringen i *sin verksamhet* inte torde medföra några gränsdragningsproblem, vad gäller att fastställa huruvida byggtjänsten tillhandahålls inom ramen för näringsverksamheten.

Skatteverket är av uppfattningen att förvärvarens status som en sådan näringsidkare som tillhandahåller byggtjänster omfattar hela näringsverksamheten, även om själva byggtjänstverksamheten är en sidoverksamhet. Ett företag vars huvudsakliga verksamhet är att sälja byggvaror men som i en sidoverksamhet även tillhandahåller vissa snickeritjänster, ska således i sin helhet omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Näringsidkaren blir skattskyldig för alla sina förvärv av aktuella byggtjänster, oavsett om han säljer dem vidare eller inte.¹⁵²

¹⁵¹ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1, s. 157.

¹⁵² Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 2, s. 658.

Det faktum att en näringsidkare i en del av sin näringsverksamhet tillhandahåller de aktuella byggtjänsterna medför således att hela verksamheten smittas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet ska tillämpas oavsett om förvärv av byggtjänster är hänförligt till den del av verksamheten där näringsidkaren själv tillhandahåller byggtjänster eller resterande del av verksamheten. Skatteverket har i en skrivelse tagit upp en fråga angående en lantbrukare som i sin verksamhet har en traktorgrävare.¹⁵³ Lantbrukare använder ibland traktorgrävaren för att utföra grävningsarbeten åt andra men dessa uppdrag består i bara en liten del av hans verksamhet. Grävningsarbeten utgör en byggtjänst. Då lantbrukaren anlitar en snickare för att utföra byggtjänster på stallbyggnaden som ingår i jordbruksverksamheten ställs frågan till Skatteverket om huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Efter att ha redogjort för att lantbrukaren är en näringsidkare som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet, slår Skatteverket fast att reglerna inte ska tolkas så att omvänd skattskyldighet endast blir tillämplig på den del av en näringsidkares verksamhet i vilken han tillhandahåller byggtjänster.¹⁵⁴

Inte heller det faktum att tillhandahållandet av byggtjänster inte ingår i det uttryckliga syftet med näringsidkarens verksamhet, anser vi kunna påverka bedömningen om huruvida tillhandahållandet utförs i verksamheten eller ej. För den händelse att näringsidkaren ibland åtar sig att utföra byggtjänster, som han ej gör reklam för i sin marknadsföring utan endast utför på direkt förfrågan, borde utförandet även då i enlighet med ovan anförda lagstiftning ingå i hans verksamhet.

Vid fastställande av förvärvarens status genom applicering av rekvisitetet *i sin verksamhet* måste hänsyn även tas till den smittoeffekt som kan antas föreligga både över tiden och mellan olika verksamhetsgrenar.

En strikt tolkning av *i sin verksamhet* torde innebära att en näringsidkares verksamhet, efter att det fastställts att han inte endast tillfälligt tillhandahåller aktuella byggtjänster, är smittad så länge som denna verksamhet består.¹⁵⁵ Det är dock oklart om detta är avsikten. Efter som att lagen är avsedd att omfatta i första hand byggföretag och då rekvisiten för att fastställa förvärvarens status begränsar tillämpningen, kan slutsatsen dock dras att då en näringsidkare helt byter till en verksamhet i sitt företag för vilken omvänd skattskyldighet inte ska gälla, smittoeffekten borde upphöra så småningom. Troligen måste även bedömningen angående smittoeffekten över tiden göras från fall till fall. Hur den bedömningen ska gå till, eller vilka omständigheter som ska tas i beaktande, framgår inte av vare sig lagen eller propositionen. Rimligtvis borde det dock vara skillnad på smittoeffekten över tiden för en näringsidkare som inte normalt tillhandahåller byggtjänster, men som gjort detta sporadiskt ett år och en näringsidkare som mer frekvent gjort sådana tillhandahållanden under flera år. I det senare fallet kan antas att smittan kvarstår längre än i det första fallet.

Värt att notera är att den ur mervärdeskatterättsligt hänseende viktiga delningsprincipen inte är applicerbar på begreppet *i sin verksamhet*. Delningsprincipen ger att beskattningsunderlaget så långt som möjligt ska bestämmas genom uppdelning efter skäligen grund. Som vi anført ovan, ”smittas” hela verksamheten om en näringsidkare, i en sidoverksamhet, tillhandahåller byggtjänster och det är således inte möjligt att tillämpa delningsprincipen för

¹⁵³ SKV 2007-06-26, dnr 131 409 443-07/111, fråga 6.

¹⁵⁴ SKV 2007-06-26, dnr 131 409 443-07/111, fråga 6.

¹⁵⁵ Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 31-32.

att fastslå vilken del av verksamheten som inköp av byggtjänster görs till. Omvänd skattskyldighet är således antingen tillämpligt fullt ut eller inte alls, så länge den är hänförlig till den beskattningsbara verksamheten.

Med stöd av det ovan anförda, gör vi bedömningen att rättsläget är tämligen klart vad gäller vad som omfattas av begreppet i sin verksamhet. Emellertid är smittoeffekten oklar – hur lång tid är en verksamhet smittad av att tidigare tillhandahållit byggtjänster om verksamheten i dagsläget inte längre tillhandahåller sådana tjänster? Detta är en fråga vilken vi inte kan besvara fullt ut i dagsläget och vars svar torde framkomma ur praxis under de närmaste åren.

5.3 Inte endast tillfälligt

Gränsdragningsproblemen avseende förvärvarens status och rekvisitet *inte endast tillfälligt* är kärnan för diskussionen i den här framställningen. I det följande kommer problematiken presenteras i form av praktiska exempel vilka kommer att analyseras.

Vi har i tidigare avsnitt berört svårigheten i att, i gränsfallen, göra en korrekt bedömning av om man som förvärvare inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, vilka medför att man blir omvänt skattskyldig för sina förvärv av sådana tjänster. Svårigheten ligger i rekvisitet *inte endast tillfälligt* och vad som ska avses vara inte endast tillfälliga tillhandahållanden. Problemen visar sig både när det gäller att bedöma om sporadiska tillhandahållanden är tillräckliga för att aktualisera omvänd skattskyldighet, och när tillhandahållanden av det aktuella slaget ägt rum mer än tillfälligt men lång tid har passerat sedan det senaste tillhandahållandet.

Vi är av uppfattningen att smittoeffekten över tiden innebär tillämpningsproblem främst för aktörer på marknaden som normalt inte tillhandahåller de aktuella byggtjänsterna, men som har sådan verksamhet periodvis och för näringsidkare som tidigare tillhandahållit sådana tjänster men som helt ändrat inriktning för sin verksamhet. En näringsidkare som tillhandahållit avsedda byggtjänster under ett år och således under det året ska träffas av de nya lagreglerna och sedan uteslutande tillhandahållit tjänster för vilka omvänd skattskyldighet inte ska gälla under året därpå, torde ändå fortfarande träffas av reglerna för omvänd skattskyldighet. Det påföljande året blir smittat av att avsedda byggtjänster tillhandahållits regelbundet året innan. Hur är det då med nästa år och året därpå om det inte heller då sker några tillhandahållanden av sådana byggtjänster som ska träffas av lagstiftningen? Sträcker sig smittoeffekten så långt att omvänd skattskyldighet ändå ska gälla? Det finns idag inga riktlinjer för hur lång tid som ska passera innan en näringsidkare inte längre anses tillhandahålla sådana tjänster som är föremål för omvänd skattskyldighet.

Ett exempel på när gränsdragningsproblematiken blir tydlig är det fall då ett byggföretag tillhandahåller ett företag som hyr ut byggmaskiner byggtjänster som i sig omfattas av omvänd skattskyldighet. Så länge förvärvaren enbart hyr ut byggmaskiner ska byggföretaget fakturera denne med moms. Skulle det däremot förekomma viss uthyrning av byggmaskiner med förare från förvärvarens sida finns möjligheten att faktureringen ska ske utan moms och således att förvärvaren istället ska vara skyldig för redovisningen av denna. Allt hänger på om uthyrningen av byggmaskiner med förare är så pass omfattande att den kan anses äga rum mer än tillfälligt. Denna bedömning måste alltså förvärvaren göra och i dagsläget finns inte mycket ledning att hämta i vare sig lagtext eller yttrande från Skatteverket rörande just denna del.

5.4 Tillhandahållarens undersökningsplikt och förvärvarens upplysningsplikt

Under det pågående arbetet med denna uppsats har frågor vad gäller både tillhandahållarens undersökningsplikt och förvärvarens upplysningsplikt avseende förvärvarens status uppstått. Har tillhandahållaren en undersökningsplikt avseende huruvida förvärvaren har sådan status att omvänd skattskyldighet ska tillämpas och i så fall hur långtgående är den? Kan tillhandahållaren åberopa god tro om denne har utfört en viss utredning av förvärvarens status? Är förvärvaren skyldig att fortlöpare lämna information om sin status vad gäller omvänd skattskyldighet? Dessa frågeställningar är av intresse då en felaktig tillämpning av omvänd skattskyldighet kan leda till påförandet av skattetillägg. En mer djupgående utredning av de här nämnda frågeställningarna vore av intresse. Emellertid ryms detta inte inom syftet med denna uppsats varför endast en mer generell diskussion ska föras.

Av propositionen framgår att det är ”...*av väsentlig betydelse att såväl den som tillhandhåller tjänster av det aktuella slaget som förvärvaren noga tar ställning till om huruvida förutsättningarna för tillämpning av omvänd skattskyldighet är uppfyllda eller ej i det enskilda fallet*”.¹⁵⁶ Således kan sägas att det är av vikt att både tillhandahållaren och förvärvaren noga går igenom varje enskild transaktion för att utröna huruvida bestämmelserna om omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Av propositionen framkommer emellertid inget om hur långtgående denna undersökningsplikt är.

Skatteverket har i ett flertal av sina skrivelser avseende den omvända skattskyldigheten berört tillvägagångssättet för att fastställa huruvida de nya bestämmelserna är tillämpliga. Skatteverket anser att tillhandahållaren bör rådfråga förvärvaren om det föreligger ett osäkerhetsmoment vad gäller om förvärvaren har en sådan status att omvänd skattskyldighet föreligger.¹⁵⁷ Vidare menar Skatteverket att det åligger kommuner att underrätta tillhandahållare av byggtjänster om huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas då kommunen köper in byggtjänster.¹⁵⁸

I doktrin understryks att en tydlig dialog böra föras mellan tillhandahållare och förvärvare för att undvika en felaktig tillämpning av bestämmelserna.¹⁵⁹ Aktörer inom byggbranschen, däribland byggföretagens bransch- och arbetsgivarförbund Sveriges Byggindustrier, har upprättat förslag på tillvägagångssätt och därtill hörande blankettmallar för att söka fastslå huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Sveriges Byggindustrier uppmanar sina medlemmar att, då tveksamhet råder kring förvärvarens status, sända ett frågeformulär till förvärvaren för att på så sätt inhämta information.¹⁶⁰ I frågeformuläret ska förvärvaren bl.a. uppge huruvida det är ett byggföretag och om den aktuella tjänsten ska säljas vidare. Vidare ska förvärvaren uppge sitt momsregistreringsnummer. Förvärvaren ska således utifrån rekvisiten i de nya bestämmelserna fastställa sin aktuella status och därefter besvara förfrågan från tillhandahållaren.

¹⁵⁶ Prop. 2005/06:130, s. 49.

¹⁵⁷ SKV 2007-07-26, dnr 131 409443-07/111.

¹⁵⁸ SKV 2007-05-07, dnr 131 307721-07/111.

¹⁵⁹ Se Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 32.

¹⁶⁰ Sveriges Byggindustriers hemsida, blankett Förfrågan till köpare av byggtjänst – omvänd moms.

Fråga är då hur länge en tillhandahållare kan förlita sig på svaret i frågeformuläret? Föreligger det en skyldighet för tillhandahållaren att regelbundet skicka ut förfrågningar om förvärvarens status? Eller åligger det förvärvaren att då dennes status på något sätt förändrats informera tillhandahållaren om detta? Det finns ännu ingen praxis vad gäller den undersökningsplikt och upplysningsplikt avseende förvärvarens status som eventuellt föreligger vid omvänd skattskyldighet. Emellertid bedömer vi att vissa paralleller kan dras av diskussionen om undersökningsplikt vad gäller andra mervärdesskatterättsliga områden.

En viss vägledning kan erhållas av EG-domstolens avgörande i *Teleos*-målet.¹⁶¹ I målet har de klagande företagen, med säten i Storbritannien, sålt mobiltelefoner till ett spanskt företag. Den spanske köparen skulle exportera mobiltelefonerna från Storbritannien till andra medlemsstater. Det rörde sig således om ett GIF, vilka är undantagna från skatteplikt i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Emellertid visade det sig i efterhand att mobiltelefonerna aldrig lämnade Storbritannien, varför skattemyndigheterna vägrade de klagande undantag från skatteplikt. En av frågorna i målet rörde om huruvida skattemyndigheterna i efterhand kan kräva att leverantören redovisar mervärdesskatt för varor vilka han tidigare medgett undantag från skatteplikt för, då ytterligare bevisning framkommit vilken visar att varorna aldrig lämnat landet och att således inget GIF varit för handen. I sitt förslag till avgörande ansåg generaladvokaten att leverantören är skyldig att utföra alla de undersökningar som står i hans makt för att tillse att ett GIF utförs korrekt.¹⁶² Vidare menade generaladvokaten, att säljaren måste försäkra sig om att köparen är seriös. Skyldigheten att förvissa sig om köparens seriositet ansågs vara långtgående eftersom att det är förknippat med syftet att förebygga skatteflykt. Om säljaren sedan lägger fram objektiva bevis för att varorna lämnat ursprungsstaten och därför medges undantag från skatteplikt kan inte skattemyndigheterna, då det i efterhand framkommit att bevisen var falska, kräva att leverantören betalar skatt. EG-domstolen gick i sitt slutliga avgörande på generaladvokatens linje och fastslog att då säljaren är i god tro och har utfört de undersökande åtgärder som är rimliga kan inte säljaren i efterhand bli skyldig att betala moms om det visar sig att villkoren för att undanta leveransen från momsplikt inte är uppfyllda.¹⁶³

Då syftet med den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn är att förhindra skatteundandragande, anser vi att viss vägledning kan erhållas från det ovan nämnda målet. Emellertid ska noteras att det troligtvis inte läggs samma tyngd på säljaren och dennes undersökningsplikt vid tillhandahållande av byggtjänster, som vid försäljning av varor mellan medlemsstater i EU. Utifrån avgörandet i *Teleos*-målet och propositionen, bedömer vi att det föreligger en viss undersökningsplikt för tillhandahållaren avseende förvärvarens status. Denna undersökningsplikt torde vara uppfylld då tillhandahållaren har kontaktat förvärvaren för att informera sig om vilken typ av verksamhet denne bedriver och om huruvida förvärvaren tillhandahåller byggtjänster. Med tanke på att den osäkerhet som råder vad gäller vilka bygg- och anläggningstjänster som medför omvänd skattskyldighet bedömer vi att tillhandahållare bör årligen skicka ut förfrågningar till sina kunder i likhet med den blankettmall som Sveriges Byggindustrier upprättat. Den årliga förfrågan till kunderna ger att i de fall då det råder osäkerhet avseende förvärvarens status kan detta uppmärksammas och en diskussion föras mellan tillhandahållare och förvärvare. Vad gäller förvärvaren och dennes eventuella upplysningsplikt anser vi att då förvärvaren gör bedömningen att denne är

¹⁶¹ Mål C-409/04, *Teleos plc m.fl. mot The Commissioners of Customs and Excise*.

¹⁶² Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott, mål C- 409/04, *Teleos plc m.fl. mot The Commissioners of Customs and Excise*, p. 86.

¹⁶³ Mål C-409/04, p. 68 och SKV 2007-12-05, dnr 131600012-07/111.

en förvärvare av den typ som medför omvänd skattskyldighet ska förvärvaren kontakta sina leverantörer och meddela dem detta.

Vår rekommendation är således att både tillhandahållare och förvärvare i möjligaste mån undersöker respektive upplyser varandra med avsikt att fastställa om huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Det ska noteras att Skatteverket rekommenderar att förvärvare och tillhandahållare gemensamt kommer fram till om omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller ej. Om inget sådant gemensamt beslut kan fattas ska Skatteverket rådfrågas och i princip fastslå om huruvida omvänd skattskyldighet är tillämplig eller ej.¹⁶⁴

Skatteverket har framfört att inga kontroller av tillämpningen av omvänd skattskyldighet kommer att utföras den närmaste tiden varför påföljder såsom skattetillägg troligen inte blir aktuella inom någon snar framtid.¹⁶⁵ Skattetillägg är dock en påföljd för som förr eller senare antagligen kommer att aktualiseras. I dagsläget kan emellertid problem uppstå, exempelvis vad gäller avdragsrätt om moms felaktigt påförts en faktura, då omvänd skattskyldighet egentligen var tillämplig.

5.5 Exempel

För att åskådliggöra gränsdragningsproblem, då aktörer som normalt inte är verksamma i byggsektorn säljer byggtjänster, presenteras i följande avsnitt ett antal exempel där bedömningen av förvärvarens status kan vara särskilt komplicerad. Detta eftersom det inte framstår som uppenbart att sådana verksamheter tillhandahåller eller vidareförsäljer byggtjänster. I tidigare avsnitt har vi tagit upp gränsdragningsproblem för lantbrukaren som utförde vissa grävarbeten.¹⁶⁶ Grävarbeten torde inte helt urskilja sig från lantbruksverksamheten i övrigt då den troligen omfattar liknande arbeten i form av plöjning osv. I följande exempel fokuserar vi på verksamheter som vid första anblicken inte alls förefaller innefatta byggverksamhet men som på grund av de nya reglerna om omvänd skattskyldighet för byggsektorn alltså kan vara en sådan förvärvare som mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster. Numera gäller för sådana aktörer att fastställa huruvida deras tillhandahållanden utgör byggtjänster, för att veta vad som mervärdesskatterättsligt ska gälla när de säljer och köper byggtjänster. Exempelen visar både på fall då omvänd skattskyldighet är tillämplig men även situationer som faller utanför tillämpningen. Vi bedömer att det torde vara ett vanligt förekommande problem att aktörer som faller inom ramen för omvänd skattskyldighet inte upplever att de är i byggbranschen.

5.5.1 Försäkringsbolag

Tillhandahållande av byggtjänster till försäkringsbolag torde vara en av de situationer då gränsdragningsproblematiken avseende förvärvarens status är uppenbar. Generellt kan sägas att det ligger i sakens natur att flertalet försäkringsbolag har återkommande kontakt med byggföretag, vilka tillhandahåller byggtjänster. Fråga kan då uppkomma om omvänd skattskyldighet ska tillämpas då kostnader för byggtjänster som tillhandahålls ett skadeli-dande byggföretag ska bäras av ett försäkringsbolag.

¹⁶⁴ Skatteverkets informationsträff angående nya momsregler inom byggsektorn, 2008-03-05, Jönköping.

¹⁶⁵ Skatteverkets informationsträff angående nya momsregler inom byggsektorn, 2008-03-05, Jönköping.

¹⁶⁶ Se avsnitt 4.2.

Skatteverket är av uppfattningen att, om det skadelidande byggföretaget är köpare och mottagare av byggtjänsten ska omvänd skattskyldighet tillämpas.¹⁶⁷ Detta oavsett om fakturan tillsänds försäkringsbolaget direkt då försäkringsbolaget ska stå för kostnaden. Eftersom att det är det skadelidande bolaget som är köpare av tjänsten och därmed har avtalat om förvärvet, ska detta bolags namn stå som mottagare på fakturan. Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet blir då tillämpliga, eftersom det är en byggtjänst som tillhandahålls ett företag som i sin tur tillhandahåller byggtjänster.

Skatteverket menar vidare att, om avtalet avseende byggtjänsten har slutits mellan försäkringsbolaget och det tillhandahållande byggföretaget kan det även då vara aktuellt att tillämpa omvänd skattskyldighet. Om försäkringsbolaget mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster i sin verksamhet eller om det säljer den aktuella byggtjänsten vidare till det skadelidande byggföretaget, ska omvänd skattskyldighet tillämpas tillhandahållandet. Svårigheten ligger således åter i bedömningen av om huruvida försäkringsbolaget mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster i sin verksamhet.

Om försäkringsbolaget bedöms tillhandahålla byggtjänster mer än tillfälligt i sin verksamhet, ska omvänd skattskyldighet tillämpas för försäkringsbolagets samtliga förvärv av byggtjänster, dvs. även sådana tillhandahållanden som inte säljs vidare.¹⁶⁸ Om det emellertid är en engångsföreteelse att försäkringsbolaget i eget namn slutit avtal med ett byggföretag om ett tillhandahållande om byggtjänst, vilken sedan sålts vidare, är försäkringsbolaget inte omvänt skattskyldigt för förvärv av byggtjänster som inte säljs vidare till byggföretag.¹⁶⁹

5.5.2 Vidarefakturering inom byggkoncerner

Gränsdragningsproblem avseende förvärvarens status uppstår exempelvis vid vidareförsäljning av byggtjänster inom en byggkoncern. En möjlig struktur för en byggkoncern är att moderbolaget sköter de administrativa uppgifterna inom koncernen åt ett eller flera dotterbolag, vilka alla är byggföretag. Då dotterbolagen är i behov av byggtjänster som de själva inte kan utföra måste dessa köpas in. Moderbolaget, vilket sköter de administrativa uppgifterna, står som förvärvare av byggtjänsterna. Byggtjänsterna i sin tur vidarefaktureras sedan på dotterbolagen av moderbolaget. Moderbolaget är i denna situation en mellanman och är som sådan omvänt skattskyldigt för byggtjänsterna. Frågan som nu uppstår är huruvida moderbolaget fortsättningsvis ska vara omvänt skattskyldigt för förvärv av byggtjänster som inte vidarefaktureras.

Av propositionen framgår att ett moderbolag, som vid något tillfälle vidarefakturerat en byggtjänst på ett dotterbolag, inte uppfyller kriterierna för att bestämmelserna om omvänd skattskyldighet ska tillämpas då moderbolaget förvärvar en byggtjänst.¹⁷⁰ Moderbolaget har utgjort en mellanman då byggtjänsten sålts vidare. Om det däremot sker mer än tillfälligt att moderbolaget säljer byggtjänster vidare till sina dotterbolag, ska även de byggtjänster moderbolaget köper in men ej vidarefakturerar medföra omvänd skattskyldighet.

¹⁶⁷ SKV 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, fråga 9.

¹⁶⁸ SKV 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, fråga 9.

¹⁶⁹ SKV 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, fråga 8.

¹⁷⁰ Prop. 2005/06:130, s. 65.

5.5.3 Bemanningsföretag

Bemanningsföretag som sysslar med uthyrning av olika typer av arbetskraft är i dag vanligt förekommande. För bemanningsföretagen blir det vid fakturering av vissa uthyrningar aktuellt att överväga om omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Det kan ibland vara så att den uthyrda personalen utfört arbeten som kan betecknas som byggtjänster.

Skatteverket är av åsikten att en uthyrning ska anses utgöra en enda tjänst.¹⁷¹ Således blir det inte fråga om att dela upp uthyrning av arbetskraft hänförlig till samma uppdrag i olika typer av tjänster, vilka vissa ska faktureras med moms och andra utan. Eventuell tillämpning av omvänd skattskyldighet ska istället bestämmas utifrån om de arbetsuppgifter som den uthyrda personen utför till övervägande del består av sådant arbete som kan betraktas som byggtjänster. I detta fall ska faktureringen ske utan moms och omvänd skattskyldighet ska alltså gälla för hela uthyrningen. Om den uthyrda personen istället till övervägande del utfört arbeten som inte betraktas som byggtjänster ska faktureringen för hela uthyrningen ske med moms. Bedömningen ska enligt Skatteverket göras på individnivå.¹⁷² Därtill måste naturligtvis fastställas att förvärvaren är en sådan förvärvare som mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster.

För att utläsa sin egen status som förvärvare av byggtjänster måste bemanningsföretaget fastställa om uthyrd personal till övervägande del utför byggtjänster och, i nästa led, hur frekvent och omfattande uthyrningen av arbetskraft som anses utföra byggtjänster är. Om bedömningen visar att bemanningsföretaget mer än tillfälligt hyr ut arbetskraft som anses utföra byggtjänster, måste också omvänd skattskyldighet gälla för bemanningsföretagets förvärv av byggtjänster vid exempelvis en renovering av ett kontor.¹⁷³

5.5.4 Hyresgästanpassning

Skatteverket har angående mervärdesskatt och hyresgästanpassningar av bostäder eller lokaler kommit fram till att appliceringen av rekvisiten för omvänd skattskyldighet inte ska gälla för vissa tillhandahållanden av byggtjänster som fastighetsägare utför på egna fastigheter för hyresgästens räkning.¹⁷⁴ Ställningstagandet innebär således ett undantag till den generella inställningen att även mellanmän ska träffas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet.

I hyresavtal är det inte ovanligt att fastighetsägaren mot ersättning erbjuder hyresgästen vissa valmöjligheter avseende lägenhetens standard. Lokalhyresgästen kan begära att fastighetsvärden anpassar lokalerna efter den verksamhet hyresgästen ska bedriva.¹⁷⁵ Ersättningen för sådana arbeten kan tas ut som ett engångsbelopp eller som ett tillägg på hyran. Tillhandahållandet av sådana byggtjänster ses som ett naturligt inslag i en fastighetsägares verksamhet. Skatteverket har kommit fram till att sådana byggtjänster som utförs inom ramen för hyresavtalet inte ska innebära att fastighetsägaren blir en sådan näringsidkare som mer än tillfälligtvis tillhandahåller byggtjänster. Tillhandahållandet av sådana byggtjänster som

¹⁷¹ SKV 2007-11-19, dnr 131 691311-07/111, fråga 4.10.

¹⁷² SKV 2007-11-19, dnr 131 691311-07/111, fråga 4.10.

¹⁷³ Se avsnitt 4.2 avseende smittoeffekten.

¹⁷⁴ SKV 2007-11-19, dnr 131 690785-07/111.

¹⁷⁵ SKV 2007-11-19, dnr 131 690785-07/111.

utgör hyresgästanpassning anses istället vara åtgärder som hyresvärden vidtar i egenskap av fastighetsägare, och inte i egenskap av byggföretag. Sådana tillhandahållanden ska således, enligt Skatteverkets mening, falla utanför lagens tillämpningsområde. Annorlunda kan det dock förhålla sig då hyresgästen och fastighetsägaren särskilt avtalat om att fastighetsägaren ska tillhandahålla byggtjänster. Skatteverket menar att tillhandahållanden av byggtjänster inom ramen för ett särskilt avtal påverkar bedömningen av om fastighetsägaren ska anses vara en sådan förvärvare som inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster. Det förefaller således vara så att förekomsten av ett särskilt avtal om hyresgästanpassning förtar tillhandahållandet sin karaktär av ett naturligt inslag i hyresförhållandet.

Av Skatteverkets ställningstagande kan följande iakttagelser göras: I det fall en fastighetsägare som endast tillhandahåller byggtjänster som utgör hyresgästanpassning inom ramen för hyresavtalet i sin tur köper in tjänsterna från ett byggföretag ska omvänd skattskyldighet inte gälla för tillhandahållandet. Byggföretaget ska således fakturera fastighetsägaren med moms.

5.6 Sammanfattande synpunkter

Vi gör bedömningen att rättsläget är tämligen klart vad gäller vad som omfattas av begreppet *i sin verksamhet*. Frågan om den eventuella smittoeffekten kvarstår emellertid, dvs. hur länge kan ett företag, som tidigare tillhandahållit byggtjänster men som i dagsläget har en annan verksamhetsinriktning, anses falla inom tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet. Svaret på denna fråga torde framkomma ur praxis de närmaste åren.

Svårigheten vad gäller att bestämma vad som omfattas av begreppet *inte endast tillfälligt* är främst aktuell för de företag som inte är att se som traditionella aktörer inom byggsektorn, exempelvis bemanningsföretag. Svårigheten yttrar sig i att fastställa huruvida enstaka tillhandahållanden ska medföra att omvänd skattskyldighet ska tillämpas och om tillhandahållanden av byggtjänster som ägt rum mer än tillfälligt men då en tidsperiod har passerat sedan det senaste tillhandahållandet. Vi har i dagsläget inte funnit några riktlinjer som redogör för hur denna gränsdragning ska göras och det faller således på aktörerna inom byggbranschen att själva göra denna bedömning.

Som ett led i fastställandet huruvida förvärvaren är någon som i sin verksamhet har tillhandahållit byggtjänster mer än endast tillfälligt rekommenderar vi att både förvärvare och tillhandahållare årligen kontaktar varandra. Denna kommunikation, vilken syftar till att hjälpa till att fastställa huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas, anser vi torde kunna uppfylla den eventuella undersöknings- respektive upplysningsplikt som kan falla på tillhandahållare och förvärvare av byggtjänster.

I exemplen ovan tillhandahåller försäkringsbolaget och moderbolaget byggtjänster till andra näringsidkare. Således utgör dessa mellanmän och i egenskap av mellanmän träffas de av den specifika bestämmelsen i andra strecksatsen, vilken ger att en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen byggtjänster ska vara skattskyldig. Denna andra strecksats infogades med avsikt att förhindra att situationer då företag som normalt inte anses verksamma i byggbranschen agerar som mellanmän i entreprenadkedjor och därmed möjliggör momsusk. Således är det helt i linje med syftet med bestämmelserna, dvs. att undanröja skatteundrandragande, att försäkringsbolaget och moderbolaget i exemplen ovan ska vara omvänt skattskyldiga.

Vad gäller exemplet med hyresgästanpassning anser vi detta vara ett fränsteg från bestämmelserna gällande att även mellanmän ska vara omvänt skattskyldiga då de vidare säljer en byggtjänst.

6 Följder av gränsdragningsproblemen

6.1 Felaktigt debiterad moms

Till följd av rekvisitens vaga utformning är det svårt att avgöra huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller ej. En felaktig tillämpning av omvänd skattskyldighet kan ske på två sätt. Dels att omvänd skattskyldighet tillämpas då det i själva verket är tillhandahållaren som är skattskyldig, dels att omvänd skattskyldighet inte tillämpas då det egentligen ska ske. Om omvänd skattskyldighet felaktigt tillämpas genom att tillhandahållaren inte fakturerar med moms då så borde ske, är tillhandahållaren fortfarande skattskyldig för den utgående moms som han borde ha fakturerat och erhållit från förvärvaren.¹⁷⁶

Då omvänd skattskyldighet inte tillämpas trots att så skall göras, erhåller förvärvaren således en faktura med moms från tillhandahållaren. Denna felaktigt debiterade moms, vilken i realiteten inte utgör moms enligt ML, ska likväl betalas in till staten vilket framgår av 1 kap. 1 § st. 3 ML. Det är den som anger en sådan felaktig moms på fakturan som är betalningsskyldig, vilket innebär att tillhandahållaren i enlighet med 1 kap. 2e § ML är betalningsskyldig för beloppet. Av 13 kap. 27 § ML framgår att denna felaktigt debiterade moms ska redovisas till staten, på samma sätt som tillhandahållaren redovisar sin övriga utgående mervärdesskatt.

Om förvärvaren erhåller en faktura med felaktigt debiterad moms bör han kontakta den som ställt ut fakturan och be att denne ställer ut en kreditfaktura på hela beloppet samt att denne därefter gör om hela faktureringen utan moms.¹⁷⁷ Då tillhandahållaren utfärdar en sådan kreditfaktura och så sker under samma redovisningsperiod som den felaktigt debiterade momsen skulle redovisas så behöver inte någon inbetalning av momsen göras till staten, vilket framgår av 1 kap. 28 § ML.¹⁷⁸ Oavsett om förvärvaren erhåller en kreditfaktura eller inte, måste denne i förhållande till staten redovisa utgående moms på sitt förvärv. Samma belopp kan förvärvaren därefter göra avdrag för som ingående moms, förutsatt att full avdragsrätt föreligger.¹⁷⁹

Det ska i detta sammanhang noteras att mervärdesskattelagen tidigare inte innehöll någon motsvarighet till mervärdesskattedirektivets artikel 203 (77/388/EEG artikel 21.1 c), i vilken stadgas att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatt på en faktura. Denna brist på implementering uppmärksammades bl.a. av RR och är nu åtgärdad med införandet av ovan nämnda lagrum.¹⁸⁰

6.2 Skattetillägg

Skattetillägg är en sanktion som kan aktualiseras vid felaktig tillämpning av omvänd skattskyldighet. För att understryka de negativa effekterna av skattetillägg för ett företag följer här en beskrivning av begreppet skattetillägg. I det följande ska också beröras skattetilläg-

¹⁷⁶ Prop. 2005/06:130, s. 49.

¹⁷⁷ Prop. 2005/06:130, s. 49.

¹⁷⁸ Se även prop. 2007/08:25, s. 94.

¹⁷⁹ Prop. 2005/06:130, s. 49.

¹⁸⁰ Se RÅ 2005 ref. 81 och RÅ 2006 not. 149.

gets betydelse i sammanhanget samt dess inverkan på den fortsatta rättsutvecklingen vad gäller riktlinjer för tillämpningen av omvänd skattskyldighet.

Skattetillägg är en särskild avgift som kan påföras en person som lämnat oriktig uppgift till grund för beskattningen, om denna uppgift skulle ha medfört att för låg skatt om den godtagits.¹⁸¹ En uppgift är oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller om den skattskyldige utelämnat sådan uppgift som han till ledning för taxeringen varit skyldig att lämna. Om det tillsammans med andra inlämnade handlingar ändå går att fatta ett korrekt beskattningsbeslut ska uppgiften inte anses vara oriktig. Det samma gäller om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för beskattningen.¹⁸² Skattetillägg kan också tas ut vid skönstaxering.¹⁸³

Det är Skatteverket som fattar beslut om skattetillägg. Skattetilläggets storlek är beroende av under vilka omständigheter den oriktiga uppgiften lämnats. Att i sin deklaration lämna oriktig uppgift rörande mervärdesskatt som skulle ha lett till för låg beskattning om den godtagits kan leda till att ett skattetillägg på 20 procent påförs. Är den oriktiga uppgiften sådan att den hade kunnat undanröjas vid en granskning av kontrollmaterial som normalt finns tillgängligt för Skatteverket är skattetilläggsatsen fem eller två procent.¹⁸⁴

Felaktig tillämpning av omvänd skattskyldighet i form av att förvärvaren av tjänsten felaktigt har fakturerats med moms och således inte har redovisat moms till staten kan utgöra en oriktig uppgift och medföra att skattetillägg påförs. Skattetillägg kan uppgå till betydande belopp. Då skattetillägg aktualiserats kan den som påförts skattetillägget bestrida detta genom att överklaga till allmän förvaltningsdomstol.¹⁸⁵ Innan någon rättspraxis på området omvänd skattskyldighet för byggsektorn kan utvecklas krävs således dels att någon påförts skattetillägg och dels att denne överklagar detta. Därtill krävs att ärendet drivs vidare till åtminstone andra instans. För att det överhuvudtaget ska vara meningsfullt för den som påförts skattetillägget att överklaga beslutet till länsrätt, ska det vara fråga om ett relativt högt belopp. I annat fall lönar det sig knappast eftersom processen är både tidskrävande och dyr.

6.3 Lagens utformning ur rättssäkerhetsperspektiv

Möjligheten att förutse de rättsliga följderna av ett agerande får anses elementär när det gäller skatterätten. Det måste vara möjligt för varje beskattningsbar person att i förväg kunna få reda på beskattningsföljderna av en transaktion. RF stadgar att ingen skatt får tas ut om det inte anges i lagen.¹⁸⁶ Detta är ett uttryck för den så kallade legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen innebär bl.a. ett förbud mot retroaktiv lagstiftning, vilket innebär att nya lagar inte kan ges retroaktiv effekt. Något som var lagenligt vid en händelses inträffande kan därmed inte bli olagligt i efterhand. Principen innebär också att lagen ska vara så tydligt utformad att förutsebarheten inte påverkas negativt.

¹⁸¹ 5 kap. 1 § taxeringslag (1990:324), TaxL.

¹⁸² 5 kap. 1 § st. 2 TaxL.

¹⁸³ 5 kap. 2 § TaxL.

¹⁸⁴ 5 kap. 4 § TaxL och 15 kap. 4 § st. 3 skattebetalningslagen (1997:483).

¹⁸⁵ 6 kap. 1 § TaxL.

¹⁸⁶ 8 kap. 3 § RF.

Som nämnts tidigare har Tyskland och Österrike ansökt om en generell tillämpning av omvänd skattskyldighet. Kommissionen har under sin utredning av möjliga konsekvenser av ett sådant system poängterat att det är av största vikt att medlemsstaternas skatteförvaltningar tar fram och erbjuder de företag som ska omfattas av omvänd skattskyldighet de hjälpmedel som behövs för att på ett korrekt sätt kunna tillämpa systemet.¹⁸⁷ Den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn innebär att byggföretagen måste tillämpa två parallella momssystem och således själva är skyldiga att avgöra när rekvisiten för än den ena, än den andra tillämpningen är uppfyllda. Kommissionen menar att medlemsstaternas skatteförvaltningar måste se till att inga oklarheter avseende gällande rätt finns då företagen ska besluta om tillämpning av omvänd skattskyldighet alternativt det traditionella mervärdesskattsystemet.¹⁸⁸

Rekvisitet gällande vilka tjänster som ska anses utgöra byggtjänster lämnade många företag frågande redan då SNI-koppling fortfarande var intakt. Det ligger nära till hands att dra slutsatsen att denna osäkerhet till viss del ökat nu när det istället ska vara fråga om vad som allmänt betraktas som byggtjänster med viss ledning från SNI 2002. Skatteverket har i flera av sina skrivelser och ställningstagande gett svar på direkt ställda frågor angående specifika fall. I vissa fall bygger svaren på tidigare ställningstagande, vilket innebär att man i sitt svar applicerat en argumentation från ett tidigare snartklart fall, och kan sägas innefatta en viss juridisk diskussion vilket skulle kunna tjäna som vägledning till hur bedömningen av en tjänsts art ska gå till. Vad gäller hur rekvisitet inte endast tillfälligt ska tolkas däremot har Skatteverket hittills inte försett företagen med några verktyg att tala om. Rättsläget förefaller i denna fråga vara oklart.

Ur rättssäkerhetsperspektiv framstår kriterierna för att fastställa förvärvarens status som synnerligen vaga. Att det ska vara fråga om en förvärvare som inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster står klart, problemet är som bekant att i gränsfallen avgöra vad som är tillräckligt för att utgöra inte endast tillfälligt. Varken lagstiftaren eller Skatteverket har något generellt svar på när en näringsidkare inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster. Skapandet av riktlinjer verkar vara anförtrott till domstolarna. Till dess att riktlinjer finns, går Skatteverket in och bestämmer vad som ska gälla i specifika situationer, exempelvis vad gäller hyresgäst Anpassning som berörts tidigare i framställningen.

Till följd av bristen på riktlinjer i lagtext och förarbeten, har Skatteverket fått stort utrymme att skapa sin egen praxis för hur reglerna ska tolkas och det kan därav antas att Skatteverket har begränsat intresse av att få sina ställningstaganden prövade. Vad gäller rekvisitet *inte endast tillfälligt* förespråkas individuella bedömningar i varje enskilt fall vilket i realiteten torde innebära att företagen vänder sig till Skatteverket för att få hjälp att bestämma vad som gäller för dem. Skatteverket också har meddelat att inga kontroller av tillämpningen av omvänd skattskyldighet kommer att ske inom den närmaste tiden.¹⁸⁹

Lagstiftaren verkar ha haft för avsikt att låta domstolarna avgöra hur rekvisiten ska tolkas. För att sådan praxis emellertid ska utvecklas krävs naturligtvis att Skatteverket genomför kontroller och att ett fall tas upp av rätten, något som i nuläget verkar avlägset. Till dess är byggföretagen således beroende av Skatteverket när det gäller att avgöra vad som utgör mer än tillfälliga tillhandahållanden av byggtjänster. Detta är enligt oss en beklaglig situation ef-

¹⁸⁷ KOM (2008) 109, slutlig, 22.2.2008, s. 8.

¹⁸⁸ KOM (2008) 109, slutlig, 22.2.2008, s. 8.

¹⁸⁹ Skatteverkets informationsträff, 2008-03-05.

tersom Skatteverkets ställningstaganden visserligen har stor betydelse för hur lagen ska tolkas men i övrigt är begränsade i sitt rättskällevärde. Rättsläget torde därför förbli oklart längre än nödvändigt.

Sammanfattningsvis kan sägas att utformningen av rekvisiten lämnar en hel del att önska ur rättsäkerhetsperspektiv. Företagen verkar ha mycket liten möjlighet att, i gränsfallen, själv bedöma om de träffas av reglerna om omvänd skattskyldighet eller inte. Följaktligen måste de vända sig till Skatteverket. Då det redan verkar föreligga delade meningar, exempelvis i fallet med grusleveransen som diskuterades i tidigare avsnitt, finns också risken för icke enhetliga bedömningar från Skatteverkets sida, vilket i sin tur ytterligare bidrar till rättsosäkerheten.

6.4 Administration

All förändring av momssystemet och därtill hörande administrativa ändringar torde medföra merkostnader. Införandet av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn och dess påverkan på administrationen hos företag och hos Skatteverket kommer i detta avsnitt att betraktas ur två synvinklar. Dels vilken påverkan omvänd skattskyldighet i stort har, dels hur utformningen av rekvisiten avseende förvärvarens status påverkar administrationen.

I propositionen uppmärksammas att den omvända skattskyldigheten kan medföra en ökad administrativ börda för företagen.¹⁹⁰ Ett flertal av remissinstanserna har påtalat att införandet av omvänd skattskyldighet medför nackdelar i form av ökad administrativ handläggning.¹⁹¹ Ökningen av administration består i att företagen nu redovisar moms i två parallella system, dels moms som de i egenskap av tillhandahållare är skattskyldiga för, dels moms som de såsom förvärvare av byggtjänster är omvänt skattskyldiga för. Även för Skatteverket torde det uppstått en ökad administrativ börda då en förändring av momssystemet innebär att Skatteverket nu även ska kontrollera att företagen tillämpar omvänd skattskyldighet när så ska ske. Således torde det finnas behov av att Skatteverket utökar sin kontrollfunktion. Vidare medför ändringen även ökad administration för Skatteverket i form av information och svar på frågor till näringsidkare och andra aktörer. Emellertid får Skatteverket inga ytterligare medel, för att täcka de merkostnader som införandet av omvänd skattskyldighet för med sig.¹⁹²

Utöver den ökning av administration som omvänd skattskyldighet generellt medför, anser vi det vara troligt att den vaga utformningen av rekvisiten i sig orsakar en ökad administrativ börda. Då det inte av lagtexten klart och tydligt går att utläsa vilka förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet, bör det ske en kommunikation mellan tillhandahållare och förvärvare för att utreda om huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas på deras mellanhandanden.¹⁹³ En sådan kommunikation med eventuella årliga utskick innehållandes förfrågningar om förvärvarens status utgör en klar ökning av administrationen hos företag. Vi bedömer att det kommer att, inte minst under de första åren efter införandet, uppstå en rad situationer då företagen måste rådfråga Skatteverket avseende deras egen eller andras status som förvärvare.

¹⁹⁰ Prop. 2005/06:130, s. 49.

¹⁹¹ Prop. 2005/06:130, s. 32-34.

¹⁹² Prop. 2005/06:130, s. 61.

¹⁹³ Se avsnitt 4.3.1.

Att fastställa i exakta kronor hur mycket ökad administration omvänd skattskyldighet generellt och utformningen av rekvisiten specifikt medför för de inblandade, torde vara svårt. Det kan dock konstateras att införandet torde ha resulterat i klart ökade administrativa bördor för såväl näringsidkare som Skatteverket. Merkostnaderna för administrationen måste ställas mot syftet av bestämmelserna, dvs. att förhindra skatteundandragandet och därmed tillse att staten inte undanhålls skatteintäkter. I propositionen gjordes bedömningen att denna utökning av den administrativa hanteringen är av mindre betydelse och ska därför anses vara godtagbar, mot bakgrund av behovet att införa åtgärder vilka motverkar skatteundandragande.¹⁹⁴

6.5 Sammanfattande synpunkter

I och med införandet av lagrum, vilka bl.a. motsvaras av mervärdesskattedirektivets artikel 203 innehåller mervärdesskattelagen nu bestämmelser, vilka reglerar förfarandet vid felaktigt debiterad och betald moms.

Lagens utformning lämnar stort utrymme för tolkning från fall till fall om huruvida omvänd skattskyldighet är tillämplig eller inte. Denna tolkning måste inledningsvis utföras av byggföretagen själva med viss ledning från Skatteverket och diverse konsultbyråer. Vi har tidigare poängterat svårigheten i denna tolkning. Just gränsdragningsproblematik torde föranleda att förvärvare av byggtjänster väljer att tillämpa omvänd skattskyldighet ”för säkerhets skull”, snarare än för att man fastställt att omvänd skattskyldighet ska gälla. Detta tillvägagångssätt, som är en direkt följd av den vaga utformningen av rekvisiten, är anledningen till varför vi ställer oss frågande till lagens förenlighet med legalitetsprincipen. Lagens utformning antyder att riktlinjer för tillämpningen är avsedda att utvecklas genom praxis. Som nämnts tidigare kan det dock antas att Skatteverket är restriktivt med skattetillägg i inledningsskedet. Även om skattetillägg påförs någon och denne överklagar tar rättsprocessen tid. Eventuella riktlinjer som kan komma av en sådan dom lär således vänta på sig. I väntan på att praxis utvecklas på området, har således Skatteverket ett stort inflytande på hur aktörerna inom byggsektorn ska tillämpa bestämmelserna.

Införandet av omvänd skattskyldighet har otvivelaktigt medfört ökad administration för alla aktörer inom byggsektorn och för Skatteverket. Den ökade administrativa bördan torde vara som störst under inledningsskedet och vi bedömer att den vägs upp av de positiva effekter som den omvända skattskyldigheten innebär. Icke desto mindre anser vi att en tydligare utformning av rekvisiten och därtill hörande riktlinjer avsevärt hade minskat administrationsbördan.

¹⁹⁴ Prop. 2005/06:130, s. 35-36.

7 Förslag till riktlinjer

7.1 Förvärvarens status i tysk lagstiftning

I det följande ska en kort utblick göras på den tyska lagstiftningen kring omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Fokus ligger på förvärvaren och dess status.

Tyskland begärde under hösten 2003 att få införa åtgärder i syfte att förhindra skattefusk och skatteundandragande. Åtgärderna avsåg att förhindra den tyska statens förluster av mervärdesskatt dels i bygg- och anläggningsbranschen samt byggstädning, dels vid leveranser av fast egendom. Tyskland erhöll bemyndigande från Rådet i enlighet med artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet¹⁹⁵ (2006/112/EG, artikel 395).¹⁹⁶ I beslutet föreskrivs bl.a. att Tyskland får bestämma att förvärvaren av varor och tjänster är betalningsskyldig för mervärdesskatten då bygg- och anläggningsarbeten utförs åt denne förvärvare, under förutsättning att förvärvaren är en beskattningsbar person.

De av ministerrådet föreskrivna åtgärderna infördes i den tyska motsvarigheten till mervärdesskattelagen, Umsatzsteuergesetz (UStG)¹⁹⁷. Omvänd skattskyldighet för byggsektorn återfinns i 13b § i UStG.¹⁹⁸ Lagrummet stadgar när skattskyldigheten uppstår vad gäller viss skattepliktig omsättning. Den aktuella skattepliktiga omsättningen listas därefter i samma stycke i fem punkter, varav byggtjänster återfinns i punkt fyra. Skattskyldigheten vad gäller dessa byggtjänster behandlas i andra stycket, av vilket framgår att det är prestationsmottagaren som är skattskyldig då detta är ett företag. Mer detaljerade föreskrifter finns i skrivelse upprättad vid Bundesministerium der Finanzen (BMF).¹⁹⁹ Det prestationsmottagande företaget är endast skattskyldig om det i sin tur tillhandahåller eller har tillhandahållit byggtjänster. Av punkt 14 i skrivelsen framgår att det finns ytterligare villkor för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Det prestationsmottagande företaget ska under föregående kalenderår ha tillhandahållit byggtjänster för vilka ersättningen totalt utgör mer än tio procent av företagets totala skattepliktiga omsättning. Även sådan ersättning som ej är i form av pengar ska tas med i summeringen av företagets totala skattepliktiga omsättning. Av punkt 17 i skrivelsen utläses att, det prestationsmottagande företaget kan inneha ett Freistellungsbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke, vilket kan beskrivas som ett friskrivningsintyg som de erhåller under förutsättning att det är ett sådant företag för vilket omvänd skattskyldighet ska föreligga. Emellertid kan det tillhandahållande företaget inte, trots intyget, utgå från att omvänd skattskyldighet alltid ska tillämpas. Av föreskrifterna utläses att det således torde åligga tillhandahållaren en viss undersökningsplikt.

Värt att notera är att, av skrivelsen framgår även att då en byggentreprenör i egenskap av privatperson köper byggtjänster, vilka ska utföras på dennes privata fastighet, ska reglerna om omvänd skattskyldighet tillämpas.

¹⁹⁵ Rådets direktiv 77/338/EEG.

¹⁹⁶ Rådets beslut 2004/290/EG av den 30 mars 2004.

¹⁹⁷ Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom. 21 Februar 2005.

¹⁹⁸ Se bilaga 3.

¹⁹⁹ BMF Schreiben vom. 31 März 2004.

BMF har därefter i ytterligare en skrivelse²⁰⁰ gett förklaringar till vad som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet. I skrivelsen har bl.a. framhållits att prestationsmottagande företag, vilkas omsättning avseende byggtjänster understiger tio procent av omsättningen, inte är att se som byggföretag avseende dessa regler.

7.2 Möjliga bedömningsgrunder för att utläsa förvärvarens status

Avsaknaden av riktlinjer för hur bedömningen av om ett företag är en sådan näringsidkare som mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster ska gå till är central för vår frågeställning. Då det inte går att lämna generella regler för om en förvärvare uppfyller de rekvisit som aktualiserar omvänd skattskyldighet, lämnar vi i detta avsnitt, utifrån Skatteverkets ställningstagande i specifika fall, förslag på möjliga bedömningsgrunder, utöver rekvisiten i lagtexten, för fastställande av förvärvarens status. Vi har också hämtat vägledning i tysk rätt.

Vi har tidigare presenterat ett praktiskt fall med en lantbrukare som i sin verksamhet har en traktorgrävare.²⁰¹ Lantbrukaren åtar sig ibland att utföra vissa grävningsarbeten för vilka omvänd skattskyldighet ska gälla. Grävningsarbetena utgör en mycket liten del av hans verksamhet men han utför dock dessa regelbundet under en viss tid av året. Då det blir aktuellt för lantbrukaren att förvärva tjänster för vilka omvänd skattskyldighet ska gälla uppkommer fråga om hur hans status ska utläsas. Är de grävningsarbeten han tillhandahåller regelbundet från år till år, men i mycket liten utsträckning, tillräckligt för att ge honom den status som aktualiserar omvänd skattskyldighet?

Skatteverkets uppfattning är att sådana regelbundna tillhandahållanden medför att lantbrukaren ska betraktas som en förvärvare som inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster.²⁰² Avgörande för den bedömningen är att det finns viss regelbundenhet i tillhandahållandet av grävningstjänsterna. Således verkar regelbundenhet vara ett kriterium som har betydelse vid utläsningen av förvärvarens status i tveksamma fall. Det är dock oklart om detta innebär att om lantbrukaren tillhandahåller grävningsarbetena vid ett par tillfällen om året som inte präglas av någon särskild regelbundenhet, dvs. det kan lika gärna bli fyra tillfällen ena året och ett tillfälle andra året oberoende av någon särskild tid eller omständighet, ska han inte betraktas som en sådan förvärvare som är skattskyldig för moms vid inköp av byggtjänster. Troligen måste fallet prövas mot andra bedömningsgrunder innan det med säkerhet går att fastställa om omvänd skattskyldighet ska gälla för lantbrukares förvärv av byggtjänster eller inte.

I den ledning som faktiskt går att hämta från Skatteverkets ställningstaganden om hur förvärvarens status utläses, verkar det vara frekvensen av tillhandahållanden av det aktuella slaget som är avgörande. Hur är det då med enstaka men omfattande tillhandahållanden? Om detta har Skatteverket hittills inte uttalat sig. Om samme lantbrukare som i exemplet ovan utför *ett* tidskrävande och omfattande grävningsarbete per år, ska han då ses som en sådan näringsidkare som inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster? En strikt tolkning av att inte endast tillfälligt tillhandahålla byggtjänster skulle föranleda att lantbrukaren i det fallet inte anses vara en sådan person som mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster, då det

²⁰⁰ BMF Schreiben vom 2. Dezember 2004.

²⁰¹ SKV 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, fråga 3, se även avsnitt 5.2.

²⁰² SKV 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, fråga 3.

bara rör sig om ett tillhandahållande. Skatteverket har givit uttryck för denna ståndpunkt i ett praktiskt exempel, där ett företag som normalt inte tillhandahåller byggtjänster vid ett tillfälle agerar mellanman i en byggentreprenad.²⁰³ Då företaget några månader senare förvärvar byggtjänster, uppkommer fråga om det tidigare agerandet som mellanman, innebär att företaget nu är omvänt skattskyldiga för förvärvet av byggtjänsterna. Skatteverket menar att omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas i det aktuella fallet, men poängterar också att om mellanmannen inte endast tillfälligt agerat mellanman eller på annat sätt tillhandahållit byggtjänster, omvänd skattskyldighet skulle ha tillämpats. Utifrån Skatteverkets ställningstagande kan slutsatsen dras att ett tillhandahållande inte kan betraktas som mer än tillfälligt. Huruvida detta gäller på årsbasis eller under verksamhetens livslängd eller under något annat tidspektrum kan vi dock inte utläsa. Vår uppfattning är att ett omfattande tillhandahållande, åtminstone om det förekommer någon gång per år, borde vara jämförbart med flera mindre och således medföra att *inte endast tillfälligt* rekvisitet är uppfyllt.

Skall värdet på den tillhandahållna tjänsten vara relevant för bedömningen? Sneglar man på Tysklands lösning, där förvärvarens status utläses ur hur stor del av ett företags totala beskattningsunderlag som utgörs av omsättning av de aktuella byggtjänsterna, skulle ledning kunna hämtas i hur stor omsättningen, som aktualiserar omvänd skattskyldighet är, i förhållande till den omsättning som genereras ur verksamheten i övrigt. Detta torde också innebära att det inte är någon mening i, att från tillhandahållarens sida, slå ihop flera från varandra skiljda tillhandahållanden till ett, för att på det viset försöka kringgå lagen. Något sådant resonemang återfinns dock ej vare sig i propositionen eller i Skatteverkets ställningstagande. Huruvida proportionerna mellan omsättning, för vilken omvänd skattskyldighet ska gälla, respektive omsättningen i övrigt ska vara ett led i att bestämma förvärvarens status är således inte fastställt. Vi anser dock att det är rimligt att åtminstone ta detta i beaktande vid en sådan bedömning. Om ett företag tjänar in en betydande del av sin vinst genom enstaka tillhandahållanden av byggtjänster, trots att de i övrigt inte sysslar med tillhandahållanden av den arten, torde det vara mer motiverat att bedöma det företaget som mer än tillfällig tillhandahållare än ett som vid ett flertal tillfällen tillhandahållit sådana tjänster till, i sammanhanget, obetydliga belopp.

De tyska reglerna torde inte medföra samma oklarheter som de svenska reglerna gällande hur länge en verksamhet är smittad, då det en gång fastställts att en verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster. Detta då det är föregående års tillhandahållanden som läggs till grund för om ett företag ska omfattas av omvänd skattskyldighet. Då ett år passerat utan att ett företag tillhandahållit byggtjänster faller företaget således inte längre inom tillämpningen för omvänd skattskyldighet. Dock ska noteras att på grund av just denna utformning, de tyska reglerna förefaller enklare att kringgå.

7.3 Sammanfattande synpunkter

I fallet med lantbrukaren som utför grävningsarbeten kan följande iakttagelser göras: Grävningsarbeten torde inte i sig vara problematiska att identifiera som byggtjänster. Svårigheten ligger i det här fallet i att avgöra när tillhandahållandena sker i så stor utsträckning att reglerna om omvänd skattskyldighet blir tillämpliga. Av Skatteverkets ställningstagande, gör vi bedömningen att om en viss regelbundenhet kan utrönas, rekvisitet inte endast tillfälligt torde vara uppfyllt. Vår uppfattning är också att det vore ej syfteenligt om omfattande, men enstaka, tillhandahållande av byggtjänster skulle falla utanför tillämpningen av omvänd

²⁰³ SKV 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, fråga 8.

skattskyldighet. Därför anser vi att ett omfattande tillhandahållande bör jämföras med flera mindre omfattande. Om lantbrukaren någon gång per år utför grävarbeten som är relativt omfattande är alltså vår uppfattning att han borde träffas av reglerna för omvänd skattskyldighet. Slutligen skulle föreskrifterna i tysk rätt kunna användas som riktlinje för att underlätta bedömningen om omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte. Att se till hur stor del av ett företags omsättning som föregående år var hänförligt till tillhandahållande av byggtjänster, torde vara ett långt mer tydligt redskap än att avgöra vad som menas med inte endast tillfälligt. Att låta det föregående året ligga till grund för bedömningen borde också råda bot på den osäkerhet som råder gällande hur länge ett företag ska anses inte endast tillfälligt tillhandahålla byggtjänster vid verksamhetsbyte eller dylikt. Om lantbrukaren således under ett år inte utför några grävningsarbeten, vet han att under året därpå omfattas han inte av reglerna om omvänd skattskyldighet vid sina förvärv av byggtjänster.

8 Slutsats

Arbetet med denna uppsats har syftat till att utreda rättsläget, analysera gränsdragningen avseende byggtjänster och förvärvarens status samt belysa problem som denna för med sig. Utredningen har kretsat kring vad som omfattas av rekvisiten *i sin verksamhet* och *inte endast tillfälligt*. Syftet omfattar även att ge förslag på riktlinjer som kan vara till stöd för bedömningen av förvärvarens status.

Vad gäller gränsdragningen mellan byggtjänster och övriga tjänster samt mellan leverans av vara och tillhandahållande av byggtjänst har vi funnit att denna av flera orsaker kan vara problematisk för företagen. Situationen blir av naturliga skäl mest påtaglig när det gäller företag som inte normalt har byggverksamhet och därmed inte uppfattar sig själva som inte endast tillfälliga tillhandahållare av byggtjänster. Då företagen i brist på tydligare riktlinjer inte själva kan göra bedömningen av om de tjänster de tillhandahåller utgör byggtjänster eller ej föranleder detta att Skatteverket fått en central roll vid fastställandet om huruvida en tillhandahållen tjänst faktiskt utgör en byggtjänst. Ställningstagande och skrivelser från Skatteverket har, i avsaknad av domstolspraxis och tydligare ledning i lagens utformning, fått en osedvanlig tyngd. Detta finner vi beklagligt då det enligt oss leder till att den omvända skattskyldigheten får en vidd i sin tillämpning som, förvisso verkar syfteenlig, men inte är helt i linje med etablerade mervärdesskatterättsliga principer. Vi har i uppsatsen redogjort för den, enligt Skatteverket, eventuella strängare bedömningen till fördel för tillämpning av omvänd skattskyldighet vad gäller gränsdragningen mellan varuleveranser och tillhandahållande av tjänster i byggmomssammanhang. Om denna strängare bedömning leder till att blandade tillhandahållanden och varuleveranser anses utgöra byggtjänster för att på det viset låta fler transaktioner fångas av den omvända skattskyldigheten, anser vi att otillräcklig hänsyn tagits till delningsprincipen såväl som huvudsaklighetsprincipen. Vi ställer oss även frågande till rättsäkerheten i ett sådant förfarande.

SlopanDET av SNI-kopplingen anser vi leder till en mer konsekvent tillämpning av den omvända skattskyldigheten. Det kan diskuteras om huruvida begreppet byggtjänster ur ett *allmänt perspektiv* framstår som tydligt ur bedömningssynpunkt, men i relation till olämpligheten att ha ett lagrum kopplat till en ständigt föränderlig förteckning ser vi slopanDET som en klar förbättringsåtgärd i stort.

Rekvisitet *i sin verksamhet* har analyserats i denna framställning. Av det material som finns att tillgå framgår relativt klart vad som utgör verksamhet och tillhandahållanden inom ramen för denna. Vad gäller omvänd skattskyldighet står det klart att verksamhet, som omfattas av bestämmelserna, smittar all annan eventuell verksamhet inom ramen för en och samma beskattningsbara verksamhet. Det går således inte att tillhandahålla byggtjänster utanför sin verksamhet eller i en sidoverksamhet och på det sättet undgå omvänd skattskyldighet. Vad som däremot förefaller oklart är smittoeffekten över tiden. Föresatsen att det är i huvudsak byggföretag som ska träffas av reglerna om omvänd skattskyldighet borde rimligtvis innebära att ett företag som helt ändrat sin verksamhet så småningom ska falla utanför tillämpningen. Vi har dock inte kunnat finna någon indikation på hur länge en verksamhet ska anses smittad av byggverksamheten. Detta torde vara en fråga som kommer att besvaras genom framtida praxis. Rättsläget i denna fråga är enligt oss i dagsläget därför att betrakta som oklart.

Vi ville inledningsvis i arbetet med uppsatsen främst undersöka vad som menades med rekvisitet *inte endast tillfälligt* och även se om det fanns möjlighet att komma med förslag på bedömningsgrunder för att fastställa vad som innebär inte endast tillfälliga tillhandahållan-

den av byggtjänster. Bristen på riktlinjer från lagstiftaren är anmärkningsvärd. Vi har inte lyckats hitta något resonemang angående rekvisitet vare sig i propositionen eller i lagen. Skatteverket har möjligen gett uttryck för att *ett* tillhandahållande inte kan anses vara mer än tillfälligt. Rättsläget i denna fråga framstår därför som oklart och avsett att redas ut i framtida praxis. Våra förslag till riktlinjer består i att se till eventuell regelbundenhet, omfattning och värde av den tillhandahållna tjänsten som ledning vid bedömningen. Skatteverket har meddelat att den som regelbundet tillhandahåller byggtjänster ska omfattas av omvänd skattskyldighet, varför just regelbundenhet framstår som ett i gränsfallen avgörande kriterie. Det är också vår åsikt att omfattande tillhandahållanden av enstaka byggtjänster ska likställas med flera mindre omfattande, då det annars torde vara möjligt att undgå omvänd skattskyldighet genom ge sken av att flera tillhandahållna byggtjänster utgör en enda byggtjänst. Influerade av Tysklands utformning av reglerna om omvänd skattskyldighet för byggsektorn, anser vi också att tjänstens värde i förhållande till övrig omsättning bör tas i beaktande. Det återstår att se om resonemanget i domstolarna, kring vad som ska anses vara mer än tillfälligt, är i linje med något av de förslag till riktlinjer som vi lämnat i den här framställningen.

Svårigheten att fastställa huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas är aktuell både vad gäller ett företags egna förvärv av byggtjänster såväl som när företaget i fråga tillhandahåller byggtjänster. Vi finner det troligt att en viss undersöknings- respektive upplysningsplikt föreligger tillhandahållare och förvärvare emellan. Skatteverket rekommenderar en tydlig kommunikation mellan förvärvare och tillhandahållare för att undvika felaktig tillämpning av omvänd skattskyldighet. Vi delar Skatteverkets uppfattning i denna fråga. Viktigt att poängtera är dock att sådan kommunikation endast är möjlig om företagen i fråga lyckats utvärdera huruvida omvänd skattskyldighet ska gälla för deras tillhandahållanden respektive förvärv av byggtjänster.

Utformningen av reglerna om omvänd skattskyldighet för byggsektorn, anser vi ur rättssäkerhetsperspektiv vara bristfällig. Avsaknaden av ledning i lag, förarbeten och praxis ger idag Skatteverket rollen som suverän skapare av riktlinjer för omfattningen och tillämpningen av omvänd skattskyldighet. Företagen har i gränsfallen mycket liten möjlighet att själva förutse vilka beskattningskonsekvenser en transaktion medför och är därför beroende av Skatteverket, en situation som inte framstår som lämplig ur rättsäkerhetssynpunkt.

Slutligen är vi av uppfattningen att införandet av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn bidrar till att minska skatteundandragandet i denna bransch och är därför motiverat i sig. Inställningen inom EU till omvänd skattskyldighet är att det är en effektiv åtgärd för att bekämpa momsfuskar och säkerställa att det finns en sund konkurrens i byggsektorn, vilket återspeglats i införandet av artikel 199 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid lämnar den svenska utformningen av bestämmelserna avseende omvänd skattskyldighet inom byggsektorn en hel del att önska.

Referenslista

- Mål C-98/98, Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc, REG [2000], s. I-04177
- Mål C-408/98, Abbey National mot Commissioners of Customs & Excise, REG [2001], s. I-01361
- Mål C-409/04, Teleos plc m.fl. mot The Commissioners of Customs and Excise, REG [2007], s. I-07797
- Mål C-111/05, Aktiebolaget NN mot Skatteverket, REG [2007], s. I-02697
- Mål C-341/05, Laval un Partneri Ltd mot Svenska Byggnadsarbetareförbundet, Svenska Byggnadsarbetareförbundets avdelning 1, Byggettan och Svenska Elektrikerförbundet, REG [2007], s. I-0

Förslag till avgöranden

- Mål C-409/04, Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott föredraget den 11 januari 2007, Teleos plc m.fl. mot The Commissioners of Customs and Excise, REG [2007], s. I-07797

KOM-rapporter

- KOM (2005) 89 slutlig, Bryssel 16.3.2005, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser
- KOM (2006) 404 slutlig, Bryssel 19.7.2006, Meddelande från Kommissionen till Rådet i enlighet med artikel 27.3 i direktiv 77/388/EEG
- KOM (2008) 109 slutlig, Bryssel 22.2.2008, Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet om åtgärder för att ändra mervärdesskattesystemet i syfte att bekämpa bedrägeri

SVENSK RÄTT

Författningar

- Inkomstskattelag (1999:1229)
- Kommunallagen (1991:900)
- Lag om ändring i mervärdesskattelagen (2007:1376)
- Mervärdesskattelag (1994:200)

Regeringsformen (1974:152)

Skattebetalningslag (1997:483)

Taxeringslag (1990:324)

Förarbeten

SOU 2002:115 Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn

Ds 2004:43 Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms)

Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG

Prop. 2005/06:130 Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Prop. 2007/08:25 Förlängd redovisningsmetod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Praxis

RÅ 1999 not 282

RÅ 2005 ref 81

RÅ 2006 not 149

Offentligt tryck

RSV Rapport 2001:9 Riksprojektet – kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen

RSV Rapport 2002:6 Svart arbetskraft inom byggbranschen – utredning avseende skyldighet att göra skatteavdrag för underentreprenörer

Skrivelse nr 1 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, 2007-06-26, SKV dnr 409261-07/111

Skrivelse nr 2 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, 2007-06-26, SKV dnr 409437-07/111

Skrivelse nr 3 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, 2007-06-26, SKV dnr 409443-07/111

Skatteverkets ställningstagande – Kommunerna och de nya reglerna om omvänd skattskyldighet till mervärdesskatt vid inköp av byggtjänster, 2007-05-07, SKV dnr 131 307721-07/111

Referenslista

- Skatteverkets ställningstagande – Staten och de nya reglerna om omvänd skattskyldighet till mervärdesskatt vid inköp av byggtjänster, 2007-05-07, SKV dnr 131 307716-07/111
- Skatteverkets ställningstagande – Mervärdesskatt och hyresgästanpassningar av bostäder eller lokaler, 2007-11-19, dnr 131690785-07/111
- Skatteverkets ställningstagande – God tro vid försäljning av varor till annat land samt krav på dokumentation, 2007-12-05, SKV dnr 131 600012-07/111
- Skatteverkets ställningstagande - Sammanställning nr 6 med frågor och svar i anledning av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, 2007-12-18, SKV dnr 131 773424-07/111
- Skatteverkets ställningstagande – Mervärdesskatt vid montering av byggnadsställningar, 2008-02-29, SKV dnr 131 134268-08/111
- Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, del 1, SKV 553 utgåva 18, och del 2, SKV 554 utgåva 2
- Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1 SKV 553 utgåva 19, och del 2, SKV 554 utgåva 3
- Skatteverket, Svar på vanliga frågor – Mervärdesskatt (moms)
<http://www.skatteverket.se/funktioner/svarpavanligafragor/foretagmoms/foretagmomsomvandskattskyldighetinombyggsektorn/20070914vadinnebaradetattenkoparemerantillfalligtutforbyggtjanster.5.383cc9f31134f01c98a800012460.html>, inhämtat den 10 oktober 2007

Litteratur

- Alhager, E. m.fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, första upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007
- Henkow, O., *Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden?*, SkatteNytt nr 1-2 2002, s. 24-31
- Jonsson, G., *Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn*, Svensk Skattetidning 4/2006 s.239-243
- Kleerup, J. och Westfahl, L., *Den svenska momsen*, 4., rev. [aktualiserade] upplagan, Ernst & Young och Liber AB, Malmö, 2006
- Larsson, H. och Samuelsson, L., *Den nya byggmomsen*, första upplagan, Tholin & Larssons förlag, Göteborg, 2007
- Lundén, B. och Svensson, U., *Moms: praktisk handbok i mervärdesskatt*, 10., rev. upplagan, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2007
- Renström, S., *Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag*, SkatteNytt nr 3 2007, s. 117-126

Referenslista

Ståhl, K., och Persson Österman, R., *EG skatterätt*, 2., rev. och utök. upplagan, Iustus förlag, Uppsala 2006

Övrigt

Skatteverkets informationsträff, 2008-03-05, Jordbruksverkets kursgård, Jönköping, Utdelat material: Nya momsregler i byggsektorn från 1 januari 2008

Statistiska centralbyrån, branschindelning SNI 2002,
http://www.scb.se/Grupp/Foretagsregistret/_Dokument/071012snisorterad.pdf, inhämtat den 20 oktober 2007

Sveriges Byggindustrier, blankett Förfrågan till köpare av byggtjänst – omvänd moms,
http://www.bygg.org/Omvand_moms.asp, inhämtat den 18 november 2007

TYSK RÄTT

Författningar

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S.386), http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/___13b.html, inhämtat den 12 december 2007

Offentligt tryck

BMF Schreiben vom 31. März 2004 IV D 1 – S 7279 – 107/04 (BStBl 2004 I S. 453),
http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_58004/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/umsatzsteuer/115.html, inhämtat den 10 januari 2008

BMF Schreiben vom 2. Dezember 2004 - IV A 6 - S 7279 - 100/04,
http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_58004/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/umsatzsteuer/143.html, inhämtat den 10 januari 2008.

Bilaga 1: utdrag ur artikel 199, Mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG

1. Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.
 - a) Tillhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som betraktas som leverans av varor enligt artikel 14.3.
 - b) ...

Bilaga 2: 1 kap. 2 § st. 1 p. 4b och 1 kap. 2 § st. 2 Mervärdesskattelagen (1994:200)

1 kap. 2 § st. 1 p. 4b

[Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är] för omsättning som anges i 1§ första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldigheten inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

- en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandhåller sådana tjänster, eller
- en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster

1 kap. 2 § st. 2 ML

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till
 - mark och grundarbeten
 - bygg- och anläggningsarbeten,
 - bygginstallationer,
 - slutbehandling av byggnader, eller
 - uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
2. byggstädning, och
3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Bilaga 3: § 13 b Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl I S. 386)

§ 13b Leistungsempfänger als Steuerschuldner

(1) 1Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

1.

Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers;

2.

Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens;

3.

Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen;

4.

Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. 2Nummer 1 bleibt unberührt;

5.

Lieferungen von Gas und Elektrizität eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g.

2§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 gilt entsprechend. 3Wird in den in den Sätzen 1 und 2 genannten Fällen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

(2) 1In den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist; in den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist. 2In den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 erbringt. 3Die Sätze 1 und 2 gelten auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. 4Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn bei dem Unternehmer, der die Umsätze ausführt, die Steuer nach § 19 Abs. 1 nicht erhoben wird.

(3) Die Absätze 1 und 2 finden keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers besteht

1.

in einer Personenbeförderung, die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5) unterlegen hat,

2.

in einer Personenbeförderung, die mit einem Taxi durchgeführt worden ist,

3.

in einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luftverkehr,

4.

in der Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland oder

5.

in einer sonstigen Leistung einer Durchführungsgesellschaft an im Ausland ansässige Unternehmer, soweit diese Leistung im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland steht.

(4) 1Ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat. 2Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird. 3Ist es zweifelhaft, ob der Unternehmer diese Voraussetzungen erfüllt, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein Unternehmer im Sinne des Satzes 1 ist.

(5) Bei der Berechnung der Steuer sind die §§ 19 und 24 nicht anzuwenden.

(6) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, unter welchen Voraussetzungen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens in den Fällen, in denen ein anderer als der Leistungsempfänger ein Entgelt gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 3), der andere an Stelle des Leistungsempfängers Steuerschuldner nach Absatz 2 ist.