

Examensarbete

Våren 2010

Sektionen för Hälsa och Samhälle
Beskattningsrätt

Byggmoms

- Omvänd skattskyldighet för
bygg tjänster

Författare

Hans Andersson

Johannes Karlsson

Christoffer Tell

Handledare

Bengt Åkesson

Examinator

Johann Mulder

Abstract

In the early 2000s the Swedish Tax Agency produced a report which examined the shortfall of taxes in the construction industry. The report did include a proposal to introduce reverse charge in the construction industry, construction VAT. The legislative proposal in the bill 2005/06: 130 was accepted by the Swedish parliament and came into force on 1st of July 2007. During the remainder of 2007 the SNI-codes was used to decide whether a company would be subject to the reverse charge or not. On 1st of January 2008 the SNI-codes went from the role of defining to the role of guiding.

The main problem is that of boundary concerning the categorization if a service should be classified as a building service or a company classified as a building company where the application of the regulation is not crystal clear. This study examines reports, doctrine, jurisprudence and legal document to clarify and address this problem.

Construction VAT means that the purchaser of the service will handle outgoing VAT for the acquired service. The handling of the construction VAT is similar to that used in the trade of goods and services between companies in different countries within the EU.

The legal framework has served its purpose, to make it less profitable to withhold tax and to become an obstacle to obtain the right to deduct VAT which will not be reported and remitted by the seller. The law of reverse charge is distinct to the majority of construction companies. The Swedish Tax Agency has issued preliminary notifications to companies where boundaries have been a problem. All of the notifications have not always been consistent with each other which are signs of problems with demarcation of the regulation.

Keywords: Reverse charge, construction VAT, Swedish Act of VAT, SNI-codes.

Sammanfattning

I början av 2000-talet producerade Riksskatteverket en rapport vilken undersökte skattebortfallet inom byggbranschen. Rapporten gav bland annat ett förslag om att införa omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, byggmoms. Lagförslaget i prop. 2005/06:130 klubbades av Riksdagen och trädde i kraft den 1 juli år 2007. Under det första halvåret avgjorde SNI-koder vilka tjänster och företag som skulle omfattas av den omvända skattskyldigheten. Den 1 januari år 2008 övergick SNI-koderna från bestämmande till att bli vägledande.

Gränsdragningsproblem huruvida en tjänst är att klassificera som byggtjänst och ett företag som byggföretag uppstår för de företag där en tillämpning av regelverket inte är glasklart. I den här studien undersöks rapporter, doktrin, rättspraxis och lagtext för att tydliggöra och uppmärksamma detta problem.

Byggmoms innebär att det är förvärvaren av tjänsten som hanterar utgående moms för förvärvad tjänst. Hanteringen av mervärdesskatten liknar mervärdesskattesystemet som används inom handeln av varor och tjänster mellan företag i olika länder inom EU.

Regelverket har uppfyllt sitt syfte, att göra det mindre lönsamt att fuska. Ett hinder för att erhålla avdragsrätt för ingående moms som inte kommer att redovisas och betalas av säljaren. Regelverket för omvänd skattskyldighet är tydlig för majoriteten av byggföretagen. Skatteverket har utfärdat förhandsbesked åt företag där gränsdragningen har varit ett problem. Alla förhandsbesked har inte alltid varit i linje med varandra, vilket visar på problematik vad gäller regelverkets tillämpningsområde och dess gränsdragning.

Nyckelord: Omvänd skattskyldighet, Byggmoms, Mervärdesskattelagen, SNI-koder

Hans Andersson
Johannes Karlsson
Christoffer Tell

Förord

Vi vill framföra uppmärksamhet och tack till personer som hjälpt att göra studien till vad den är. Vi vill först och främst tacka vår handledare Bengt Åkesson som gett oss råd och riktlinjer och drivit studien framåt när vi stått still och haft frågor.

Vi vill tacka vår oppositionsgrupp och vår examinator Johann Mulder för sin korrekturläsning och sitt kritiska granskande av studien i dess slutskede. Tack framförs också till andra klasskamrater som vi har bollat idéer med.

Sist, men inte minst, vill vi tacka våra familjer som gett oss stöd i arbetsprocessen.

Tack!

Denna uppsats är skriven på Högskolan i Kristianstad för Sektionen Hälsa och Samhälle under våren år 2010.

Kristianstad, 2010-05-25

Hans Andersson

Johannes Karlsson

Christoffer Tell

Förkortningslista

Dnr	Diarienummer
DS	Departementsserien
HD	Högsta domstolen
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket (-2004)
SKV	Skatteverket bildades den 1 januari 2004 vid en omorganisation av RSV och de dåvarande 10 skattemyndigheterna
SNI 2002	Standard för svensk näringsgrensindelning. Koder för klassificering av företags verksamheter
SOU	Statens offentliga utredningar

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Svarta system och skattefusk	7
1.3 Problemformulering, syfte och frågeställning	7
1.4 Avgränsning	8
1.5 Disposition	8
1.6 Metod	9
2. Regelverket om omvänd skattskyldighet.....	10
2.1 Omvänd skattskyldighet.....	10
2.1.1 Företag som omfattas	11
2.1.2 Tjänster som omfattas	12
2.1.3 Avdragsrätt och fakturering	13
2.1.4 EU handel.....	14
2.2 Förarbeten	14
2.2.1 SOU 2002:115	14
2.2.2 DS 2004:43	16
2.2.3 Prop. 2005/06:130 och lagrådets uttalande.....	17
2.3 Rättsfall	17
3. Problematik, kritik och utvärdering av regelverket.....	21
3.1 Gränsdragningsproblem	21
3.2 Kritik mot den omvända skattskyldigheten	23
3.3 Fördelar och nackdelar med omvänd skattskyldighet.....	24
3.4 Utvärdering av omvänd skattskyldighet	25
4. Analys.....	27
5. Slutsatser.....	31
5.1 Diskussion.....	31
5.2 Förslag till lagförändringar	32
Källförteckning	34

1. Inledning

I denna del sätter vi den omvända skattskyldigheten i en kontext genom att presentera bakgrunden till regelverket. Arbetets syfte, frågeställning och avgränsning uppstår ur den presenterade problemformuleringen samtidigt som ett dispositionsstycke beskriver upplägget av studien.

1.1 Bakgrund

Under 2000 och 2001 genomförde RSV en kontroll av stora byggprojekt för att komma till rätta med den organiserade handeln med svart arbetskraft. Denna kontroll ledde fram till två rapporter från RSV¹, rapport 2001:9 påpekade att ytterligare en utredning behövdes gällande den organiserade handeln med svart arbetskraft.² I rapport 2002:6 föreslås ett entreprenadavdrag som skulle innebära att utbetalaren till en underleverantör inom byggbranschen betalar den del av summan som motsvarar skatter och avgifter till ett speciellt entreprenadkonto (spärrkonto) ej tillgängligt för underleverantören förrän korrekta avräkningar för skatter och avgifter har skett. I rapport 2002:6 finns också ett förslag på att även mervärdesskatt ska avräknas på ett entreprenadkonto. Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt föreslås som ett alternativ till entreprenadkonto i rapport 2002:6.³ Genom direktiv 2002:24 tillsatte regeringen en kommission⁴, byggkommissionen. Kommissionen hade som uppgift att föreslå åtgärder vilka skulle främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende så som användandet av svart arbetskraft och kartellbildning. Kommissionen skulle dessutom föreslå åtgärder vilka skulle hålla nere byggkostnader och höja kvaliteten inom bygg- och anläggningssektorn. Kommissionens arbete mynnade

¹ RSV Rapport 2001:9 och Rapport 2002:6.

² RSV Rapport 2001:9:

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/rapporter/rapport20010630del1.4.584dfe11039cdb626980001395.html>.

³ RSV Rapport 2002:6:

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/rapporter/rapport2002061.4.584dfe11039cdb626980001824.html>.

⁴ SOU 2002:115, s. 55.

ut i utredningen SOU 2002:115 ”Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn”. Kontrollprojektet medförde en kartläggning av flera ”bygghärvor” och utifrån denna kartläggning beräknades det att staten förlorade minst 2,5 miljarder kronor årligen i intäkter i form av uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt. Det ansågs att den organiserade handeln med svart arbetskraft inom byggsektorn fått en sådan omfattning att radikala ändringar i lagstiftningen krävdes för att komma till rätta med problemet. Prop. 2005/06:130 presenterade dessa radikala förändringar för mervärdesskatt inom byggsektorn vilka trädde i kraft 1 juli 2007.⁵ Förändringarna bestod i omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn.⁶

1.2 Svarta system och skattefusk

Det skattefusk som RSV/SKV hävdar satts i system inom vissa delar av byggsektorn innebär att många byggföretag organiserat har använt sig av svart arbetskraft.⁷ Skatteundandragandet har vanligen skett i underentreprenörs- eller bemanningsföretagsledet, ofta i tredje eller fjärde led.⁸ Den svarta arbetskraften har finansierats med falska fakturor där i många fall köparen av byggtjänsterna fått avdrag för ingående moms och avdragsrätt på fakturan vilken sedan aldrig har tagits upp av säljaren. Summan inklusive utgående moms har sedan använts för att finansiera den svarta arbetskraften med bibehållen full avdragsrätt för det köpande företaget. Ett fuskande som leder till orättvisa konkurrensfördelar för fuskande företag i jämförelse till de företag vilka bedriver en seriös verksamhet. Hela branschen drabbas dessutom av ett förlorat anseende på grund av den utbredda svarta arbetskraften.⁹

1.3 Problemformulering, syfte och frågeställning

Problemet med den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn är tillämpningen för de företag som ligger i gråzonen för regelverkets

⁵ SFS 2006:1031.

⁶ Prop. 2005/06:130, s. 12, 18-19.

⁷ SOU 2002:115, s. 19.

⁸ Larsson och Samuelsson (2007), s. 10-12.

⁹ Larsson och Samuelsson (2007), s. 10-12.

tillämpningsområde. Syftet med uppsatsen är att tydliggöra gränsdragningsproblematiken för när den omvända skattskyldigheten ska tillämpas, vilka företag som ska tillämpa omvänd skattskyldighet och vilka tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet. En gränsdragningsproblematik som inte alltid är tydlig då både byggtjänster och byggföretag ska identifieras för att sedan tillämpa regelverket. Studien ska med hjälp av rättsdogmatisk metod förtydliga gränsdragningsproblematiken. Vidare ska studien även utvärdera den omvända skattskyldighetens effektivitet samt presentera fördelar och nackdelar med regelverket.

1.4 Avgränsning

Då den omvända skattskyldigheten är ett svenskt system för reglering av byggsektorn kommer vi därmed att hålla oss geografiskt som lagtekniskt inom Sveriges gränser. Det enda undantaget är behandlingen av EU-handel då all handel inom EU bygger på omvänd skattskyldighet för mervärdeskatt, vilket medför att det är relevant att använda som ett praktiskt exempel för omvänd skattskyldighet. EU-handeln kommer dock inte behandlas i detalj. Vidare kommer övergångsregler inte att fokuseras på då dessa inte anses vara aktuella längre.

1.5 Disposition

1. Inledning: Denna del sätter den omvända skattskyldigheten i en kontext genom att presentera bakgrunden till sagda regelverk. Arbetets syfte, frågeställning och avgränsning uppstår ur den presenterade problemformuleringen samtidigt som ett dispositionsstycke beskriver upplägget av studien.

2. Regelverket om omvänd skattskyldighet: Denna del introducerar den omvända skattskyldighetens funktion, omfattning och syfte genom en redogörelse av lagtext, förarbeten, praxis och uttalanden från SKV. EU-handel presenteras dessutom som ett bevis på den omvända skattskyldighetens praktiska tillämplighet.

3. Problematik, kritik och utvärdering av regelverket: I denna del av arbete utvecklas gränsdragningsproblematiken samtidigt som kritik mot regelverket om den omvända skattskyldigheten läggs fram. Till sist presenteras fördelar och

nackdelar med regelverket varefter en utvärdering av regelverkets effektivitet sedan införandet behandlas.

4. Analys: I analysen diskuteras den omvända skattskyldighetens utveckling, problem och fördelar. Vi tar ställning till den slojade SNI-kodningen och dess påverkan på regelverket trots dess vägledande roll, vi försöker bena ut specifika definitionsproblem för att avsluta med egna tankar om regelverkets brister och eventuella ändringar för att förenkla detta.

5. Slutsats: Denna avslutande del av studien tar upp slutsatser gällande byggmomsen tillämpningsområde och framtida förslag till ändring i lag och regelverkets omfattning.

1.6 Metod

Arbetet med studien har utgått ifrån den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att tolkning av gällande rätt sker med hjälp av lagar, rättspraxis, förarbeten och doktrin.¹⁰ Vi kommer att redogöra och analysera utifrån ovanstående material och därefter dra slutsatser.

Inom skatterätten i Sverige återfinns mycket material utgivet av myndigheten SKV. Myndigheten besitter en djup och bredkunskap inom området vilket ger dess uttalande en viss tyngd inom det juridiska området. Materialet som SKV ger ut får åberopas som auktoritetsskäl vid juridisk argumentation.¹¹

¹⁰ Peczenik (1995), s. 33.

¹¹ Peczenik (1995), s. 35.

2. Regelverket om omvänd skattskyldighet

Denna del introducerar den omvända skattskyldighetens funktion, omfattning och syfte genom en redogörelse av lagtext, förarbeten, praxis och uttalanden från SKV. EU-handel presenteras dessutom som ett bevis på den omvända skattskyldighetens praktiska tillämplighet.

2.1 Omvänd skattskyldighet

Vid en normal transaktion hanterar säljaren momsen åt staten, men vid omvänd skattskyldighet hanterar köparen momsen åt staten, precis som vid handel mellan företag inom EU. Från och med den 1 juli 2007 gäller omvänd skattskyldighet för byggtjänster i Sverige för att stoppa skattefusk. Momsfusk där köparen har rätt att göra avdrag för moms som säljaren inte betalar in till staten förhindras genom den omvända skattskyldigheten då säljaren fråntas hanteringen av momsen. Koppling med SNI-koder, en lista för att avgöra om omvänd skattskyldighet gäller för en viss byggverksamhet, slopades den 1 januari 2008 på grund av otillräcklig kontroll om företagets tilldelade kod överensstämde med företagets riktiga verksamhet. Dessutom uppdaterades listan över vilka verksamheter som skulle tillämpa regelverket konstant vilket ledde till en osäkerhet runt vilka verksamheter som omfattades av regelverket.¹² Slopandet har inneburit en viss utökning i tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten, vilket framgår av SKV:s tre skrivelser den 18 december 2007.¹³

Den omvända skattskyldigheten är tillämplig för de flesta byggtjänster. Ingår även en vara i tjänsten tillämpas den omvända skattskyldigheten även för varan. Är tjänsten obetydlig i förhållande till varans värde tillämpas dock inte regelverket¹⁴,

¹² Larsson och Samuelsson (2008), s. 19.

¹³ SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinnebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html>.

¹⁴ Rättsfall Skatterättsnämnden 2009-11-02 (dnr 31-08/I).

ett exempel på detta är montering av byggvaror. Om samtliga tre nedanstående villkor är uppfyllda ska omvänd skattskyldighet tillämpas:

1. säljaren omsätter särskilt angivna byggtjänster i Sverige.
2. köparen av tjänsterna är en näringsidkare som under vissa förutsättningar säljer sådana byggtjänster.
3. byggtjänsterna ska vara utförda i Sverige och anses vara utförda i Sverige om tjänsten har skett på en fastighet som finns i Sverige.¹⁵

Den omvända skattskyldigheten för byggtjänster är tvingande vilket innebär att säljaren inte får välja om köparen eller säljaren ska redovisa momsen när omvänd skattskyldighet gäller.¹⁶

2.1.1 Företag som omfattas

Den omvända skattskyldigheten ska tillämpas om köparen är en näringsidkare som:

1. inte endast tillfälligt säljer angivna byggtjänster (se 2.1.2). Det saknar här betydelse till vem din köpare säljer byggtjänster.
2. tillfälligt säljer dessa byggtjänster till en näringsidkare som avses i första punkten. (tillagd för att man inte ska kunna kringgå reglerna genom att använda en ”mellanman”).

Vid annan försäljning än den som avses i andra punkten ska omvänd skattskyldighet tillämpas även om tjänster på till exempel köparens kontorsfastighet utförs. Den inköpta tjänsten behöver inte säljas vidare. Reglerna är endast avsedda att gälla mellan byggföretag vilket medför att om köparen är en privatperson eller ett företag som inte klassificeras som byggföretag ska säljaren ta ut moms av köparen.¹⁷

¹⁵ SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html>.

¹⁶ Larsson och Samuelsson (2007), s. 19.

¹⁷ SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html>.

Stat och kommun

Om stat eller kommun köper byggtjänster ska omvänd skattskyldighet användas när dessa köper tjänster till sin yrkesmässiga verksamhet, men inte om dessa köps till myndighetsutövning. Om det är ett kombinerat köp mellan användningen anser SKV att omvänd skattskyldighet ska användas för hela försäljningen.¹⁸

Utländska företagare

Prop. 2005/06:130 kräver att utländska företagare ska tillämpa omvänd skattskyldighet vid försäljning av byggtjänster till byggföretag inom Sverige. En utländsk företagare som inte är momsregistrerad i Sverige får ansöka om återbetalning av moms.¹⁹ Enligt SKV blir

en utländsk byggföretagare som köper en tjänst med omvänd skattskyldighet /.../ skattskyldig i Sverige för den omsättningen. Den utländska företagaren måste då vara momsregistrerad och lämna skattedeklarationer.²⁰

2.1.2 Tjänster som omfattas

Omvänd skattskyldighet ska tillämpas om ett företag säljer:

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

¹⁸ SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:
<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinnebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html>.

¹⁹ Prop. 2005/06:130.

²⁰ SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:
<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinnebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html>.

Det finns vissa tjänster vilka inte klassificeras som tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning och ej innefattas av omvänd skattskyldighet. Exempel på tjänster som ej innefattas av den omvända skattskyldigheten för byggtjänster är plantering och skötsel av grönytor, fastighetsskötsel på uppdrag inkluderat mindre reparationer, arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet, projektledning och montering av industriutrustning. Då dessa tjänster ej är byggtjänster ska moms hanteras av säljaren.²¹

2.1.3 Avdragsrätt och fakturering

Köpare har vanligtvis rätt att dra av ingående moms till ett belopp som helt eller delvis motsvarar den moms denne hanterat som utgående moms. Säljare av tjänster med omvänd skattskyldighet har avdragsrätt för ingående moms.²²

Säljaren har alltid ansvaret för att faktura utfärdas, likaså när omvänd skattskyldighet föreligger. Förutom de allmänna bestämmelserna för hur en faktura ska se ut finns det två tillägg till fakturan vid omvänd skattskyldighet:

1. köparens momsregistreringsnummer
2. en uppgift om och varför köparen är skattskyldig

Det senare tillägget kan göras genom att hänvisa till 1 kap. 2 § första stycket 4 b i Mervärdesskattelagen, artikel 199 i mervärdesskattedirektivet eller genom att skriva till exempel "Omvänd skattskyldighet för byggtjänster gäller".²³

²¹ SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vilkatjansteromfattasavbestammelsernaomomvandskattskyldighetinombyggsektorn.4.19b9f599116a9e8ef36800022231.html>.

²² SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/avdragsrattfaktureringochredovisning.4.19b9f599116a9e8ef36800022270.html>.

²³ SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/avdragsrattfaktureringochredovisning.4.19b9f599116a9e8ef36800022270.html>.

2.1.4 EU handel

Sveriges medlemskap i EU har medfört en förenkling vad gäller handel med varor och tjänster genom att köparen förvärvsbeskattas i sitt hemland, en form av omvänd skattskyldighet. Viss försäljning av vara och tjänst är undantagen beskattning i Sverige om säljaren av varorna har dokumentation som visar köparens identitet och bevisar att det föreligger identitet mellan köparen och det åberopade momsregistreringsnumret. Varan eller tjänsten ska säljas till en köpare registrerad till moms i ett annat EU-land, köparen ska dessutom åberopa ett giltigt momsregistreringsnummer och varan eller tjänsten ska transporteras/utföras utanför Sverige till ett annat EU-land.²⁴ Bevisbördan för uppfyllande av förutsättningar för tillämpning av skattefri leverans av varor till EG-land ligger på säljaren.²⁵

Omvänd skattskyldighet vid omsättning av varor och tjänster inom EU-området är frivillig då en utländsk företagare kan välja att momsregistrera sig hos SKV och därmed bli moms skyldig för denna omsättning i Sverige.²⁶ Systemet med omvänd skattskyldighet är dock obligatorisk vad gäller byggtjänster och sådana varor som kan hänföras till detta för såväl inhemska som utländska företagare då regelverket är upprättat med syftet att motverka skatteundandragande.²⁷

2.2 Förarbeten

2.2.1 SOU 2002:115

Som beskrivet i bakgrunden och bestämt genom direktiv 2002:24 tillsattes byggkommissionen med uppdraget att granska byggsektorn och föreslå åtgärder för att främja konkurrens och motverka konkurrensbegränsande beteende, användandet av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn. Kommissionen ska vidare föreslå åtgärder för att hålla nere byggkostnader och höja kvalitén inom tidigare nämnda bransch. Dessa åtgärder var tänkta att bryta strukturer som motverkar en effektiv konkurrens och

²⁴ SKV 560, s. 6.

²⁵ Kleerup, J. och Westfahl, L. (2006), s. 68-69.

²⁶ ML 1 kap, §2d, 1st.

²⁷ Larsson och Samuelsson (2008), s. 40-41.

pristransparents, motverka användningen av svart arbetskraft, stärka byggherrekompetensen samt tydliggöra ansvaret för större entreprenadarbeten.²⁸ Byggherrens uppgifter är tänkt att motverka byggsektorns konstruktion (tendenser av korsvis ägande och vertikala integrationer) samt de system av regler vilka medför att det inte finns några incitament för konsulter och entreprenörer att rita, beräkna, konstruera och bygga med en hög kvalitet. Kommissionen menar att detta ger en bild av en sektor med problem. Problemen leder till ett svagt konkurrenstryck och ger symptom i form av höga priser, svårigheter att påverka utbudet, låg produktivitet, dålig kvalitet och svagt omvandlingstryck.²⁹

Byggsektorn tillhandahåller arbete för drygt 450 000 personer eller 10 procent av samtliga sysselsatta i Sverige vilket gör sektorn till den näst största näringen efter vårdsektorn ur sysselsättningssynpunkt. Detta medför att sektorn har stor betydelse för samhället och samhällsekonomin och kan därmed påverka landets välfärd. Byggsektorn omfattar en mängd olika branscher och produktmarknader, de viktigaste aktörerna är byggherrar, brukare, byggentreprenörer, konsulter, arkitekter, staten och kommunerna. Enligt de regelverk som reglerar byggandet,³⁰ samt standardvillkor som tillämpas inom byggandet, läggs ett stort ansvar på byggherren då det som byggs ska svara mot samhällets och brukarnas krav på bostäder, lokaler och anläggningar.³¹

Utredningen kom fram till att byggsektorn har förändrats drastiskt från att bestå av ett myller av beställare som i egen regi eller med hjälp av handplockade lokala byggmästare och hantverkare byggde för egen långsiktig förvaltning till att bestå av ett fåtal stora, rikstäckande byggbolag som på eget initiativ och med egen personal eller kontrakterade underentreprenörer och leverantörer planerar och producerar byggnadsverk som överläts till förvaltning av någon annan.³²

²⁸ SOU 2002:115, s. 13.

²⁹ SOU 2002:115, s. 16, 18, 19-20.

³⁰ Plan- och bygglagen (1987:10), Arbetsmiljölagen (1977:1160) och Lagen (1994:847) om tekniska egenskapskrav på byggnadsverk.

³¹ SOU 2002:115, s. 13-15.

³² SOU 2002:115, s. 16.

Machokulturen inom byggsektorn, den låga utbildningsnivån i förhållande till andra områden medför ett

introvert synsätt på den egna rollen och på omvärldens förväntningar, som leder till defensiva attityder och en risk för avskärmning från samhället och de värderingar som råder där.³³

Detta bidrar till

bristande omvandlingstryck, förändringsobenägenhet, revirtänkande, oförmåga att ta till sig ny kunskap och i förlängningen till kvalitetsbrister och priser som är högre än de borde vara.³⁴

Kommissionen menar ytterligare att lösningen på problemet inte i huvudsak ligger i ytterligare regleringar då problemet uppstått på grund av tidigare regelsystem. Förskjutningen i styrkeförhållandena mellan byggherrar och byggföretag har lett till en obalans på marknaden som ger effekter i hela byggprocessen och kräver en bättre tillämpning av konkurrenslagen för att förbättras och för att stärka byggherrarnas ställning. Dessutom bör frågan om svart arbetskraft och ansvar för fel i byggnadsverk ha en så stor betydelse att lagstiftningsåtgärder bör vidtas.³⁵

Byggkommissionens förslag för att komma till rätta med problemen är utförliga, två av de mer framstående punkterna är ett införande av omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom sektorn i kombination med ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem för ersättningar för bygg- och anläggningsarbeten som föreslaget i RSVs rapport 2002:6. För slutkonsumenten blir systemet för avancerat varför kommissionen föreslår ett återinförande av ROT-avdraget då detta system tidigare visat sig ha en gynnsam effekt mot svart arbetskraft.³⁶

2.2.2 DS 2004:43

I denna promemoria inriktar sig finansdepartementet på två av de förslag till förändringar inom byggsektorn som SOU 2002:115 föreslog. Den första förslaget är att införa ett byggentreprenadavdrag vilket innebär att när någon utför ett uppdrag som räknas tillhöra byggverksamhet kommer ett avdrag att göras på

³³ SOU 2002:115, s. 20.

³⁴ SOU 2002:115, s. 20.

³⁵ SOU 2002:115, s. 20-21.

³⁶ SOU 2002:115, s. 21-27.

betalningen som går in på ett konto tillhörande uppdragstagaren hos skatteverket. Det andra förslaget är omvänd skattskyldighet där byggtjänster omsatta inom landet medför skattskyldighet för förvärvaren. Detta gäller alla företagare såväl inhemska som utländska vid omsättning av byggtjänster.³⁷

2.2.3 Prop. 2005/06:130 och lagrådets uttalande

Propositionen föreslår att omvänd skattskyldighet införs i ML för att förhindra undandragande av mervärdesskatt. Lagändringarna i ML genom propositionen är ändringar av: 1 kap 2§ och 2d§, 10 kap 1§, 11 kap 8§, 13 kap 6§, 8§, 14§ och 18a§ samt tillägg av paragraferna: 10 kap 11e§ och 13 kap 18b§.³⁸ Sammanfattat ska byggtjänster som omsätts inom landet beskattas hos förvärvaren.³⁹

Statens finanser bör förbättras i och med propositionen då det bör minska bortfallet av mervärdesskattintäkter. För företagen kommer kostnader att uppstå genom framtagandet av nya rutiner för hantering av omvänd skattskyldighet.⁴⁰

Lagrådet lämnar lagförslaget utan erinran efter att de granskat det och påpekat en del problem vid övergången med ”a conto” fakturor som fakturerats innan lagförslaget trädit i kraft.⁴¹

2.3 Rättsfall

Regeringsrätten: Driftsättning av brandlarm

Vid en driftsättning av ett brandlarm anser Regeringsrätten i samstämmighet med Skatterättsnämnden att företaget utför sådana tjänster som anses vara byggtjänster. Även om det anses vara en isolerad tjänst anses det vara en installationstjänst, därmed är det en byggtjänst. Då driftsättningen av brandlarmet

³⁷ DS 2004:43, s. 9-12.

³⁸ Prop. 2005/06:130, s. 5-11.

³⁹ Prop. 2005/06:130, s. 1.

⁴⁰ Prop. 2005/06:130, s. 60-61.

⁴¹ Prop. 2005/06:130, Bilaga 4: Lagrådets yttrande, s. 86-87.

är ett krav för att brandlarmet ska fungera. Omvänd skattskyldighet ska alltså gälla för driftsättning av brandlarm.⁴²

Skatterättsnämnden: Leverans och montering m.m. av ett parkeringssystem

Försäljning och montering av ett parkeringssystem anses vara en tjänst som omfattas av den omvända skattskyldigheten trots att själva monteringen och installationsarbetet bara uppgår till 10 % av den totala köpesumman. Detta på grund av att det inte går att särskilja transaktionerna från själva varan och montering utan att båda är nödvändiga för att varan ska kunna användas. Skatterättsnämnden uttalar även att varken kostanden för materialet eller arbetet i sig ska avgöra om det handlar om en vara eller tjänst utan istället om varan måste anpassas för att fungera ute hos kunden. Skatterättsnämnden anser, i detta fall, att själva tjänsten har så pass stor betydelse för att varan ska kunna användas att det är att anses som en byggtjänst. Skatterättsnämndens ledamöter var inte eniga i beslutet.⁴³

Skatterättsnämnden: Försäljning och installation av hiss

Försäljning och installation av hiss anses, i sin helhet, som omsättning av vara baserad på installationens värde i förhållande till varan samt att installationstjänsten innebär begränsad montering utan anpassning efter kunds önskemål. Därmed har bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster ej ansetts tillämpliga i detta fall då installationen var en så liten del av totalsumman att hela transaktionen klassificeras som vara.⁴⁴

Skatterättsnämnden: Installation av isoleringsmaterial

Förvärv och installation av isoleringsmaterial har ansetts vara en sådan byggtjänst som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektor. SKV antar att både förvärvande och säljande bolag omfattas av reglerna då montering

⁴² Rättsfall Regeringsrätten 2008-10-31 (Målnr: 5040-08).

⁴³ Rättsfall Skatterättsnämnden 2010-04-01 (dnr 37-09/D).

⁴⁴ Rättsfall Skatterättsnämnden 2009-11-02 (dnr 31-08/I).

även sker av säljaren samt att tjänsten utgör en sådan stor del av totalsumman att detta inte är att klassificera som tillhandahållande av vara.⁴⁵

Skatterättsnämnden: Montering av köksinredning

Montering av köksinredning har ansetts vara en sådan byggtjänst vilken omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. X ABs verksamhet består av montering av köksinredning som Z AB producerar. Y AB säljer kök i Z ABs namn. X AB fakturerar Y AB för monteringen av köksinredningen. X AB ställer frågan till Skatterättsnämnden om bolaget är skattskyldigt för mervärdeskatt för tillhandahållandet av monterings tjänster till Y AB. Skatterättsnämnden anser att omvänd skattskyldighet är tillämplig och att X AB ej blir skattskyldig.⁴⁶

Skatterättsnämnden: Byggande och vidareförsäljning av anläggning för distribution av dricksvatten och rening av avloppsvatten

Ett bolag upphandlar och förvärvar byggtjänster för att producera anläggningar för distribution av dricksvatten och rening av avloppsvatten som sedan säljs vidare och används i bolagets dotterbolags verksamhet. Moderbolaget behöver som förvärvare av byggtjänster veta om omvänd skattskyldighet är tillämplig. I bedömningen anser Skatterättsnämnden att bolaget inte i sin verksamhet mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster då enbart förvärvet av byggtjänster och därpå följande överlåtelse av färdig anläggning inte ger skäl att betrakta moderbolaget som en förvärvare som avses i ML 1kap 2§. Således är inte omvänd skattskyldighet för byggtjänster tillämpligt här.⁴⁷

Skatterättsnämnden: Injustering av ett installerat ventilationssystem

Injustering av ett installerat ventilationssystem anses vara en byggtjänst och omfattas därmed av den omvända byggmomsen. Detta på grund av att ett ventilationssystem där inte en injustering har genomförts anses vara defekt och

⁴⁵ Rättsfall Skatterättsnämnden 2008-10-07 (dnr 25-07/1).

⁴⁶ Rättsfall Skatterättsnämnden 2008-10-07 (dnr 31-07/1).

⁴⁷ Rättsfall Skatterättsnämnden 2008-06-19 (dnr 50-07/1).

Hans Andersson
Johannes Karlsson
Christoffer Tell

obrukbart. Därmed måste en injustering ha genomförts innan anläggningen kan tas i bruk och anses därmed vara en byggtjänst.⁴⁸

⁴⁸ Rättsfall Skatterättsnämnden 2008-06-19 (dnr 47-07/1).

3. Problematik, kritik och utvärdering av regelverket

I denna del av arbete utvecklas gränsdragningsproblematiken samtidigt som kritik mot regelverket om den omvända skattskyldigheten läggs fram. Till sist presenteras fördelar och nackdelar med regelverket varefter en utvärdering av regelverkets effektivitet sedan införandet behandlas.

3.1 Gränsdragningsproblem

Byggföretag

Av lagtexten framgår att förvärvaren ska vara ”en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster”⁴⁹. Ett gränsdragningsproblem uppstår om förvärvaren ska anses vara sådan att denne innefattas av definitionen byggföretag, tjänsten som förvärvas klassificeras som byggtjänst och att omvänd skattskyldighet därmed är tillämplig på transaktionen. Ett annat problem som uppstår är om definitionen av enstaka tillfällen i näringsverksamhet ska tolkas restriktivt eller extensivt. En restriktiv tolkning skulle innebära att ett företag som tillhandahållit byggtjänster vid några tillfällen skulle omfattas av regelverket. För att undvika felaktig tillämpning krävs en tydlig kommunikation mellan köpare och säljare. I tveksamma fall bör SKV kontaktas för att få ett förhandsbesked utfärdat.⁵⁰ SNI-koderna används inte längre för att klassificera företag vilka ska tillämpa den omvända skattskyldigheten, dessa är endast vägledande.⁵¹ Istället använder SKV de två punkter som redovisats i 2.1.1 om köparen inte endast tillfälligt tillhandahåller tidigare nämnda byggtjänster klassificeras köparen som ett byggföretag och omvänd skattskyldighet ska därmed tillämpas.⁵² Mer än tillfälligt definierar SKV som något som sker regelbundet,

⁴⁹ Larsson och Samuelsson (2008), s. 37.

⁵⁰ Larsson och Samuelsson (2008), s. 37-38.

⁵¹ Larsson och Samuelsson (2008), s. 20.

⁵² SKV om omvänd skattskyldighet i byggsektor:

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinnebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html>.

även om det är en väldigt liten del av företagets verksamhet.⁵³ SKV anser vidare att antalet tillfällen en näringsidkare tillhandahåller tjänster som omfattas av reglerna inte ensamt kan vara avgörande utan en helhetsbedömning utifrån omständigheter för det specifika fallet också bör tas i åtagande.⁵⁴

Varor och tjänster

Ett annat stort gränsdragningsproblem är vad som ska klassificeras som vara och vad som ska klassificeras som tjänst då det enbart är byggtjänster som innefattas av den omvända skattskyldigheten. En byggnads- eller anläggningsentreprenad betraktas normalt som tillhandahållande av en tjänst och skattskyldigheten omfattar då även material som tillhandahålls i samband med tjänsten. Däremot om ett företag enbart levererar byggmaterial ska detta inte omfattas av omvänd skattskyldighet då det är att anse som omsättning av en vara.⁵⁵ I ett rättsfall finnes frågan huruvida avtal om leverans och installation av en värmepanna är att anse som köp av vara eller köp av tjänst. HD ansåg att en helhetsbedömning huruvida varan eller tjänsten utgjorde den övervägande delen av förpliktelsen måste göras. I helhetsbedömningen ska värdet på varan och tjänsten, huruvida särskild fackkunskap, skicklighet eller utrustning erfordrades samt om varan efter installationen lätt kunde frigöras och därmed behålla sin identitet ingå. Då kostnaden för värmepannan var väsentligt högre än kostnaden för installationen, arbetet för monteringen inte var av kvalificerat slag och inte krävde någon avancerad specialutrustning samt att värmepannan efter installation var tämligen lätt att demontera och behöll sin identitet, ansåg HD att avtalet var att anse som köp av vara.⁵⁶ Denna diskussion syns också hos skatterättsnämnden, vilket visas i besluten: försäljning och installation av hiss⁵⁷ och Regeringsrättens driftsättning av brandlarm⁵⁸. Det som är avgörande för om omvänd skattskyldighet ska

⁵³ Nytt från revisorn, 8-9/2007, s. 28.

⁵⁴ SKV 553, utgåva 21 (2010), s. 769.

⁵⁵ Larsson och Samuelsson (2007), s. 22.

⁵⁶ NJA 2001:138.

⁵⁷ Rättsfall Skatterättsnämnden 2009-11-02 (dnr 31-08/I).

⁵⁸ Rättsfall Regeringsrätten 2008-10-31 (Målnr: 5040-08).

tillämpas är tjänstens art och om köpare är en sådan näringsidkare som avses i bestämmelserna.⁵⁹

3.2 Kritik mot den omvända skattskyldigheten

Advokat Björn Forssén, skattejurist med mervärdesskatt som specialitet,⁶⁰ har ett kritiskt synsätt till den omvända skattskyldighetens påverkan och om dess mål verkligen uppnåtts. Propositionen bygger på att det i en entreprenadkedja ingår företag vilka utfärdar osanna fakturor där ingående moms krediteras hos mottagaren, men att den utgående momsen inte betalas in av utfärdaren. Den omvända skattskyldigheten ska stoppa detta genom att lägga momsplikten på köparen. Frågan är om förändringen i ML kan genomföras utan resursförstärkningar hos SKV och förvaltningsdomstolar samt om de problem som upphör genom propositionen inte ersätts med nya tillämpningsproblem vilka leder till försvårade utredningar.⁶¹

Forssén identifierar två problem med lagstiftningen. Han anser att lagstiftaren har överskattat effektiviteten i lagändringen när det gäller att skapa ett avdragsförbud för byggföretag vilka förvärvar en byggtjänst där tillhandahållaren felaktigt debiterar moms. Han ser också ett problem där vissa mellanmans situationer kan ha förbisetts genom att en person är tillfällig aktör i en kedja av byggentreprenörer, men inte tillhandahåller dessa tjänster åt annan utan omfattas av uttagsbeskattning varefter fastigheten säljs och förvärvaren har rätt att dra av moms på uttag av tjänsterna. En aktör som tillhandahåller tjänster till sina egna fastigheter innefattas inte av den omvända skattskyldigheten vilket kan leda till att denna aktör tillfälligt kan ingå i en kedja av byggföretag och då⁶²

⁵⁹ Skatteverkets skrivelser - Skrivelse nr 3 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn:
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/2007/skrivelser2007/13140944307111.5.2132aba31199fa6713e80006105.html?posid=8&sv.search.query.allwords=sni+koder>.

⁶⁰ Advokatfirman Forssén: <http://www.forssen.com/>.

⁶¹ Forssén, B. (2007), s. 47-48.

⁶² Forssén, B. (2007), s. 55-56.

gäller att företaget som förvärvar fastigheten momsfrött från denne har rätt att dra moms på uttagen som ingående moms utan att aktören i fråga faktiskt har inbetalat utgående moms till staten⁶³

Han föreslår dock en lösning där förvärvare av fastighet inte får

dra av ingående moms som motsvarar utgående moms på uttag av tjänster hos säljaren av fastigheten, om tjänsterna som föranlett uttag hos denna hade lett till omvänd skattskyldighet hos förvärvaren om de tillhandahållits av förvärvaren när denne hade fastigheten i sin hand⁶⁴

3.3 Fördelar och nackdelar med omvänd skattskyldighet

Omvänd skattskyldighet medför att köparen inte kommer att ligga ute med den ingående moms vilket ger denne en positiv likviditetseffekt. Säljaren erhåller en negativ likviditetspåverkan då denne inte kan disponera utgående moms. Säljaren förlorar härmed den räntefria kredit som det vanliga momssystemet ger säljaren möjlighet att använda. Med omvänd skattskyldighet ökar köparens likviditet på bekostnad av säljaren. Detta är dock en avsedd effekt med lagstiftningen då den hindrar ohederliga och brottsliga företag att få tillgång till mervärdesskattebelopp som i strid med regelverket innebär en möjlighet för företagen att behålla beloppet istället för att mervärdesskatten redovisas och betalas in till staten. Hederliga företag kommer härigenom att drabbas av ofrånkomliga negativa likviditetseffekter, men de hederliga företagen kommer, förhoppningsvis, märka av en rättvisare konkurrens. Efter ett yrkande i skattedeklarationen har dessa företag möjlighet att få överskjutande ingående mervärdesskatt tillbaka. En förväntad konsekvens med denna reglering torde vara att det kommer att bli svårare för ohederliga företag att konkurrera ut hederliga företag från marknaden.⁶⁵

⁶³ Forssén, B. (2007), s. 56.

⁶⁴ Forssén, B. (2007), s. 57.

⁶⁵ Prop. 2005/06:130, s. 62-63.

3.4 Utvärdering av omvänd skattskyldighet

Efter införandet av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn har SKV i samråd med branschens aktörer haft i uppdrag att utvärdera:

- reglernas effektivitet
- den administrativa bördan för berörda företag
- eventuella brister i regelverket och förslag på lämpliga åtgärder
- behovet av att ange de tjänster som omfattas av regleringen i en särskild förteckning⁶⁶

SKV:s kontrollinstanser kan konstatera att bestämmelserna är effektiva mot skatteundandragandet inom tillämpningsområdet. Möjligheten att underlåta att redovisa och betala utgående skatt efter utförande av byggtjänster eller tillhandahållande av personal har upphört genom regelverket då de tjänster som omfattas inte längre faktureras med mervärdesskatt. När det gäller organiserade undandraganden är regelverkets effektivitet inte lika säkert samtidigt som effektiviteten starkt påverkas av berörda aktörers kunskaper om regelverket. Vid utvärderingen har SKV kunnat avgöra att bestämmelserna haft positiva effekter i form av ökad redovisning av utgående skatt med ca 700 miljoner kronor under 2008.⁶⁷

En enkätundersökning genomförd av Sveriges byggindustrier i samarbete med SKV visar att den administrativa bördan förknippad med regelverket främst avser tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten. En annan problematik som framkommit genom undersökningen är vara – tjänsteproblematiken vilken framhållits i 3.1 i detta arbete.⁶⁸

⁶⁶ Skatteverkets rapport (2010), dnr. 131 213362-10/113, s. 2.

⁶⁷ Skatteverkets rapport (2010), dnr. 131 213362-10/113, s. 2-3.

⁶⁸ Skatteverkets rapport (2010), dnr. 131 213362-10/113, s. 3.

De brister i regelverket rapporten framhåller är svårigheter:

- att bedöma vilka tjänster som omfattas av regelverket
- att avgöra om köparen är en sådan förvärvare att regelverket blir tillämpligt
- att det, vid ett blandat förvärv mellan tjänst och vara, är svårt att avgöra om tillhandahållande avser en vara eller tjänst.

Trots dessa problem har det börjat bildas en praxis på området vilket kommer att innebära att en ändring av definitioner av till exempel förvärvaren skulle försvåra både SKVs beslut och praxisen då nya beslut skulle behöva förhålla sig till en ny begreppsram samtidigt som den gamla praxisen skulle bli inaktuell.⁶⁹

Enligt rapporten har det förekommit önskemål om att en förteckning upprättas över vilka tjänster som ska omfattas av regelverket. Då SNI 2002 endast ska vara vägledande vid denna bedömning kan det förekomma att denna indelning inte överensstämmer med vilka tjänster som ur ett allmänt perspektiv kan anses vara bygg- eller anläggningstjänster. SKV anser att lösningen på detta problem vore en bättre strukturering av sin webbplats för att underlätta för företagen att hitta relevant information. Denna information bör också innefatta en förteckning över olika tjänster vilka, enligt SKVs uppfattning, ska omfattas respektive inte omfattas av regelverket.⁷⁰

⁶⁹ Skatteverkets rapport (2010), dnr. 131 213362-10/113, s. 3-4.

⁷⁰ Skatteverkets rapport (2010), dnr. 131 213362-10/113, s. 4.

4. Analys

I analysen diskuteras den omvända skattskyldighetens utveckling, problem och fördelar. Vi tar ställning till den slopade SNI-kodningen och dess påverkan på regelverket trots dess vägledande roll, vi försöker bena ut specifika definitionsproblem för att avsluta med egna tankar om regelverkets brister och eventuella ändringar för att förenkla detta.

Den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn är i det stora hela väldigt tydlig gällande sitt omfång. Tjänsten ska omsättas i Sverige samtidigt som klara krav ställs både på företagen och på tjänsten för att dessa ska falla under regelverkets tillämpning. Trots denna tydlighet uppkommer osäkerhet i periferin av regelverkets omfång vad gäller klassificeringen av om ett företag är att klassificera som byggföretag eller att tjänsten är att klassificera som byggtjänst.

Införandet av omvänd skattskyldighet hade syftet att motverka skattefusk och användandet av svart arbetskraft samtidigt som systemet inte skulle vara betungande för SKV eller företagen. Med tanke på alla gränsdragningsproblem som funnits i och med detta regelverk finns det också personer vilka ifrågasatt regelverkets kostnadseffektivitet och om lagstiftarens mål verkligen uppnåts.

Det att regeringen har valt att endast införa den omvända skattskyldigheten för en begränsad bransch och för en viss typ av tjänster kan medföra en viss osäkerhet gällande reglernas tillämpning. Byggbranschen blev efter Riksdagens beslut genom prop. 2005/06:130 den bransch där omvänd skattskyldighet för företag med omsättning inom Sverige kom att introduceras. Omvänd skattskyldighet har sedan tidigare använts för varuhandel mellan företag inom EU vilket har förenklats hanteringen av moms både för staterna och för företagen. Ett tydligt problem med att begränsa ett regelverk till en viss bransch och en viss typ av varor eller tjänster är de gränsdragningsproblem som uppkommer. SNI-koderna används inte längre för att bestämma vilka bolag som ska omfattas av omvänd skattskyldighet, dessa ska endast vara vägledande. Detta har medfört att gruppen av bolag som omfattas

av denna omvända skattskyldighet har blivit svårare att definiera samt att företag vilka omfattas av regelverket har ökat. Trots den större friheten att se till helheten och SNI-kodernas roll som vägledare faller Skatterättsnämnden ändå tillbaka på SNI-koderna i sina avgöranden. Detta beteende skulle kunna förklaras genom att detta kodsysteem kan ha varit det enda stabila klassificeringssystem som fanns för tillämpningsområdet. Detta medför att SNI-koderna används i alltför stor omfattning hur ouppdaterad och emellanåt felaktigt denna kod är.

Skatterättsnämnden har prövat om olika företag och tjänster omfattas av omvänd skattskyldighet i efterfrågade förhandsbesked för att kunna avgöra det tvingande regelverkets gränser. Omvänd skattskyldighet ska inte tillämpas om man tillfälligt sysslar med byggverksamhet, och såldes inte är att betrakta som ett byggföretag. Definitionen SKV gör gällande ”mer än tillfälligt” är också den svårbegriplig: ”något som sker regelbundet, även om det är en väldigt liten del av företagets verksamhet”⁷¹. Liknande tolkningsproblem som uppstått med frasen ”mer än tillfälligt” finns vad gäller ordet ”regelbundet” vilket innebär att definitionen inte underlättar tolkningen av gränsdragningen. Ett av Skatterättsnämndens förhandsbesked, dnr 50-07/1, visar att förvärv av byggtjänster för byggkonstruktioner som sedan säljs vidare till dotterbolag inte är att betrakta som mer än tillfälligt trots att moderbolaget hade planer på ett flertal byggnationer. Företag som är osäkra måste kontakta SKV för att erhålla ett förhandsbesked. Det leder till en ökad arbetsbelastning och ökade kostnader för SKV samt företagets väntetid på förhandsbeskedets utfärdande.

För att omvänd skattskyldighet ska tillämpas ska tjänsten vara en väsentlig del av det totala beloppet, installationen behöver genomföras av särskilt kunnig personal eller varan får ej behålla sin identitet efter installationen. Att exempelvis montera en hiss är inte att klassificera som en byggtjänst då tjänsten inte är en väsentlig del av det totala beloppet enligt Skatterättsnämnden i dnr 31/08-1. Däremot ansåg

⁷¹ Nytt från revisorn, 8-9/2007, s. 28.

samma Skatterättsnämnd i dnr 37-09/D att installation av parkeringssystem skulle innefattas av regelverket för omvänd skattskyldighet. Likheter i de båda målen var tjänstens andel av totalsumman, båda runt 10 %, och att visst tekniskt kunnande krävdes för installationen. Skillnaden bestod i att hissen inte anpassades efter kunds önskemål vid installation medan parkeringssystemet hade en viss anpassning på plats vilket medförde regelverkets tillämpning på det senare. Fallet med parkeringssystemet hade ett ej enhälligt beslut där de skiljaktiga ansåg att utfallet borde vara densamma som i fallet med hissinstallationen och att den anpassning som genomfördes efter kunds önskemål enbart var en standardanpassning av systemet. Genom dessa helt olika beslut i två så liknande fall skapas en stor osäkerhet för praxis vilket också försvårar gränsdragningsproblematiken.

Rättsfall, regelverket och SKV:s uttalanden kan användas för att klargöra gränsdragnings- och tolkningsproblem som kan finnas. För majoriteten av företag kan SKV:s uttalande vara fullt tillräckliga för att veta om omvänd skattskyldighet är tillämplig. Detta är dock inte tillräckligt för att förenkla tolkningen av regelverket för de företag vilka ligger i utkanten av regelverkets omfång. Det finns en osäkerhet gällande detta omfång, en osäkerhet som inte kan stillas på något annat sätt än att ta omvägen med SKV och ett förhandsbesked som första hållplats. Vi har dessutom sett att dessa förhandsbesked inte behöver ha samma utgång trots liknande förutsättningar.

De fördelar omvänd skattskyldighet har medfört står att finna både i diskussionen kring EU-handel och i byggsektorns utveckling hittills. Likviditeten hos säljande företag försämras medan likviditeten hos köpande företag förbättras. En viss grad av ökad administration kommer att krävas för att anpassa sig till ett nytt sätt att redovisa moms, men dessa ökade kostnader kommer att vägas upp av en effektiv urgallring av oseriösa företagare inom branschen och marknaden. Därmed får de seriösa företagen större utrymme på marknaden samtidigt som branschen får ett ökat anseende.

Hans Andersson
Johannes Karlsson
Christoffer Tell

Lagändringen i och med prop. 2005/2006:130 har förhindrat bortfallet av skatteintäkter i form av moms inom byggsektorn. Ändringen påverkar inte de övriga skattebortfallen, avgifter och skatter, vilka RSV nämnde i rapporterna 2001:9 och 2002:6. I de förslag med avräkningskonto som RSV gav i de tidigare nämnda rapporterna skulle förslaget kraftigt påverka likviditeten negativt hos säljande företag. I och med den omvända skattskyldigheten lönar det sig inte lika mycket att undandra mervärdesskatt genom led av tillfälliga underleverantörer. Mervärdesskatten erhållen av det förvärvande företaget var fullt avdragsgill och kan direkt användas för att finansiera den svarta arbetskraften i det säljande underleverantörsföretaget. Genom regelverket har denna möjlighet till skatteundandragande hindrats.

5. Slutsatser

Denna avslutande del av studien tar upp slutsatser gällande byggmomsen tillämpningsområde och framtida förslag till ändring i lag och regelverkets omfattning.

5.1 Diskussion

Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn har en del gränsdragningsproblem. För de flesta företagen är dock inte gränsdragningsproblematiken ett problem då regelverket i det stora hela är väldigt tydligt. Problematiken finns hos de företag där det inte är glasklart att det är byggtjänster vilka utförs mer än tillfälligt. Något som ytterligare problematiserar är den jämförelse vi gjort mellan de liknande förhandsbeskeden, montering av hiss och montering av parkeringssystem, där Skatterättsnämnden kommer till två helt olika beslut, vilket medför en osäkerhet för gränsdragning och praxis. Skatterättsnämndens problematik för gränsdragningen medför en förståelse för att företagare i byggsektorn kan ha problem att bedöma om den omvända skattskyldigheten ska tillämpas eller ej.

För att påvisa att den omvända skattskyldigheten fungerar i stor skala är det bara att titta på EU-handeln där både varor och tjänster, för momsregistrerade företag, beskattas av förvärvaren. Detta system har förenklat handeln och hanteringen av utländsk moms för säljare i hela EU.

SNI-koderna har en klar fördel då dessa tydliggör vilka företag som omfattas av omvänd skattskyldighet. Trots detta kan det bli problem. Systemet med SNI-koder hade flera tillkortakommanden genom att företag inte fick rätt kod och därmed kunde tillhöra fel grupp vad gäller verksamhetens tillämpande av omvänd skattskyldighet. Bortplockandet av SNI-systemet visar på en övergång från ett regelbaserat system till ett principbaserat system där varje enskild handläggare får mer handlings- och tolkningsutrymme i likhet med EU-rätt. Problem som kan uppkomma och som vi visat på har uppkommit är när olika handläggare tolkar och handlar olika som i Skatterättsnämndens fall gällande parkeringssystem och

montering av hiss. Detta mer osäkra och handlingsfria utrymmet kräver möjligheten att överklaga en handläggares beslut främst i ett försök att minska skillnaderna i tolknings- och handlingsgrunderna mellan handläggare.

Det har visat sig att införandet av regelverket har gjort det mindre lönsamt att undandra skatter och avgifter. Underleverantören får en momsats (25 % för byggtjänster) mindre att använda till finansieringen av den svarta arbetskraften och en eventuell svart vinst. Troligtvis bör fuskandet minska då denna ”svarta” vinst kraftigt försämrats.

5.2 Förslag till lagförändringar

Att utvidga detta momssystem till att omfatta andra sektorer än byggsektorn skulle nog leda till liknande positiva effekter också i andra sektorer och branscher. Det kommer dock att uppkomma kostnadsökningar vilka inte går att undvika men som borde kompenseras av minskade skattebortfall. Om vi antar att en utvidgning av regelverket fortfarande är applicerbart mellan företag kommer slutkonsumenter inte bli lidande av en ökad byråkrati på grund av systemets införande. Köpare kommer dock att behöva utveckla sina system för denna nya momsredovisning. Systemet används redan inom EU-handel både vad gäller varor och tjänster. Det är allmänt vedertaget att systemet har förenklat för företag med kunder/säljare utanför det egna hemlandet då de företag som hanterar momsen också har kunskap om landets momssystem. För att lättast implementera systemet bör man också införa den kvartalsrapport för momsredovisning som finns inom EU-handel vilket skulle medföra en likhet, lättare anpassning och kostnadssänkningar vid införande av regelverket. Samtidigt skulle företagare som innan införandet hade årsredovisning bli lidande av en ökad momsredovisning vilket skulle innebära ökade kostnader inom det området.

Ett annat problem som kommer att uppkomma och som finns redan nu är gränsproblematiken. För tillfället behandlar den vad som är byggtjänst eller byggföretag och en eventuell utvidgning av detta regelverk skulle endast innebära en förskjutning av dessa gränsdragnings- och tolkningsproblem. Istället för att

Hans Andersson
Johannes Karlsson
Christoffer Tell

behandla vad som är byggföretag eller byggtjänst kommer denna nya gränsdragningsproblematik lägga vikt vid vad som är företag. Denna gränsdragningsproblematik är lika ofrånkomlig som omställningskostnaderna nämnda i ovanstående stycke eftersom det alltid kommer att finnas ett tolkningsutrymme och därmed finnas en osäkerhet om vad som gäller.

En lösning på detta problem vore att alla företag med momsregistrering skulle innefattas av omvänd skattskyldighet. Företag utan momsregistreringsnummer skulle därmed hanteras som vanliga konsumenter. Denna lösning skulle också kunna leda till andra problem som vi inte har förutsett eller behandlat, men som skulle kunna undersökas i en senare studie.

Källförteckning

Litteratur

Forssén, B. (2007). Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn - skapar flera momsproblem än den åtgärdar? *Ny Juridik*, 1:07, s.46-61

Kleerup, J. och Westfahl, L. (2006) *Den svenska momsen*. 4 uppl. Malmö : Liber i samarbete med Ernst & Young.

Larsson, H. och Samuelsson, L. (2007) *Den nya byggmomsen*. Tholin & Larssons förlag. Göteborg.

Larsson, H. och Samuelsson, L. (2008) *Byggmoms – den omvända skattskyldigheten i praktiken*. Tholin & Larssons förlag, Göteborg.

Peczenik, Aleksander. (1995). *Juridikens teori och metod*. Nordstedts juridik. Göteborg

Riksskatteverkets Rapport 2001:9 *Delutvärdering per den 30 juni 2001*.

Riksskatteverkets Rapport 2002:6: *Svart arbetskraft inom byggbranschen - Utredning avseende skyldighet att göra skatteavdrag för underentreprenörer*.

Skatteverket (2007) *Frågor och svar från Skatteverket*, Nytt från revisorn nr 8-9/2007

Skatteverket 553, utgåva 21 (2010) *Handledning för mervärdesskatt*. Stockholm, Elanders.

Skatteverket 560, utgåva 2. *Moms vid utrikeshandel*

Skatteverkets rapport (2010): *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt i byggsektorn*. Dnr. 131 213362-10/113.

Skatteverkets skrivelser - *Skrivelse nr 3 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn*.

Offentligt tryck

Departementsserien 2004:43 *Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms)*. Stockholm: Finansdepartementet

Hans Andersson
Johannes Karlsson
Christoffer Tell

Regeringens proposition 2005/06:130 *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn.*

Statens offentliga utredningar 2002:115 *Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn.* Stockholm: Fritzes offentliga publikationer.

Rättsfall

Nytt Juridisk Arkiv: NJA 2001 s. 138

Regeringsrätten: Driftsättning av brandlarm 2008-10-31 (Målnr: 5040-08)

Skatterättsnämnden: Leverans och montering m.m. av ett parkeringssystem 2010-04-01 (dnr 37-09/D).

Skatterättsnämnden: Försäljning och installation av hiss 2009-11-02 (dnr 31-08/1).

Skatterättsnämnden: Installation av isoleringsmaterial, 2008-10-07 (dnr 25-07/1)

Skatterättsnämnden: Montering av köksinredning, 2008-10-07 (dnr 31-07/1)

Skatterättsnämnden: Byggande och vidareförsäljning av anläggning för distribution av dricksvatten och rening av avloppsvatten, 2008-06-19 (dnr 50-07/1)

Skatterättsnämnden: Injustering av ett installerat ventilationssystem, 2008-06-19 (dnr 47-07/1)

Elektroniska referenser

Advokatfirman Forssén:
<http://www.forssen.com/>
Access: 2010-05-10

Skatteverket om omvänd skattskyldighet i byggsektor
<http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/omvandskattskyldighetinomybyggsektorn.4.47eb30f51122b1aaad28000545.html>
Access: 2010-04-12