

Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet

I denna artikel fortsätter Björn Forssén ta upp luckor och andra brister i mervärdesskattelagen, ML. Den här gången behandlar han tre exempel inom fastighetsområdet. Han menar att problemen existerar oberoende av att fastighetsbegreppet enligt ML frikopplades från fastighetsbegreppet i jordabalken, JB, 1 januari 2017.

text: **Björn Forssén**



LAGRUMMET I KAP. 6 § ML innehåller bestämningen av om skatteobjektet är en vara eller en tjänst, varvid anges i dess första mening att med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter (och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft). I lagrummets andra mening anges

att med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas. I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) bestäms objektet för beskattning eller undantag utan någon sådan föregående bestämning av om det är fråga om en vara eller en tjänst. Därför bör 1 kap. 6 § utmönstras, så att ML enbart innehåller regler om skattepliktig omsättning respektive undantag från skatteplikt för vissa omsättningar av varor eller tjänster, när det gäller bestämningen av skatteobjektet. Att begreppet fastighet enligt ML ändrades 1 januari 2017, genom SFS 2016:1208, så att bestämningen av fastighet enligt ML inte längre sker genom en koppling till fastighetsbegreppet i JB, utan till begreppet fast egendom enligt artikel 13b i tillämpningsförförordningen, förändrar inte att vissa problem finns kvar beträffande regler i ML på fastighetsområdet och oberoende av om 1 kap. 6 § utmönstras ur ML. I denna artikeln belyser jag tre exempel på den problematiken, nämligen:

- frågan om det, beträffande frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML, är förenligt med mervärdesskattedirektivet att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet;¹
- viss fråga angående 8 a kap. ML beträffande investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs;² och
- fråga om lucka i 8 kap. 4 § 4 ML angående avdragsrätt vid förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse.³

Beträffande det sistnämnda fallet får till jämförelse nämnas, att jag har berört ämnet momsmässig beskattning, när en byggnadsentreprenör går i konkurs och byggnadsentreprenörens inte fullföljs av konkursboet, i artikeln Momsfråga om byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenör i konkurs (i detta nummer av Balans Fördjupning).

Frågan om omfattningen av frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML, är förenlig med mervärdesskattedirektivet

Reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet förenklades 1 januari 2014, genom SFS 2013:954, så att huvudregeln för sådan skattskyldighet i 9 kap. 1 § ML inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos Skatteverket (SKV). Numera är det enligt 9 kap. 1 § första stycket ML tillräckligt för att omfattas av frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etcetera anger utgående moms i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. I denna artikel berör jag ett problem angående 9 kap. ML som dock ännu inte har behandlats av lagstiftaren, trots att jag har nämnt det särskilt i min doktorsavhandling från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier,⁴ nämligen följande:

- I doktorsavhandlingen har jag, angående den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 2 § ML för delägare i enkla bolag och partrederier, anfört att delägarna bör vara beskattningsbara personer i sig för att de ska omfattas av skattskyldighet till mervärdesskatt. Jag har även anfört i avhandlingen, att något undantag inte bör göras i nämnda hänseende angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse enligt de särskilda bestämmelserna om sådan skattskyldighet i 9 kap. ML. Att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett betecknar jag också som ett extremt tolkningsresultat. Även det strider mot grunderna för vad som avses med mervärdesskatt enligt EU-rätten. Grundläggande för mervärdesskatten enligt EU-rätten är att en åtskillnad ska ske mellan å ena sidan skatte-subjekten, det vill säga beskattningsbara personer (i princip företagare) och å andra sidan konsumenterna, det vill säga de som ska bära skatten (skattebärare).
- Den fakultativa artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet ger i och för sig en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom. Emellertid begränsas den till att gälla för beskattningsbara personer och omfattar således inte vanliga privatpersoner. I den fakultativa artikel 12 i mervärdesskattedirektivet

anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Det är enligt min uppfattning inte klart uttryckt i artikel 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. Då kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i artikel 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i artikel 137.1 d. Eftersom direktivbestämmelsen artikel 137.1 d ska kunna anses genomförd i 9 kap. ML, är det relevant att ställa frågan huruvida EU-konformitet föreligger. I det hänseendet får nämnas att lagstiftaren, i samband med momsreformen 1 juli 2013 (SFS2013:368), enbart kort uttryckte att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.⁵ Lagrummet 4 kap. 3 § var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av artikel 12 i mervärdesskattedirektivet angående att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en – det vill säga även en vanlig privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark. Därför borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4 kap. 3 § ML.

- Lagrummen 9 kap. 1 och 2 §§ ML innehåller enligt min mening ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML, det vill säga till att i princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd. Både 9 kap. 1 och 2 §§ anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bland annat en fastighetsägare. Denne kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson. I 9 kap. 1 § första stycket respektive 9 kap. 2 § första stycket hänvisas till skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1, det vill säga till huvudregeln om skattskyldighet enligt ML. Således saknas i de båda lagrummen en hänvisning till huvudregeln om vem som är skattskyldig, det vill säga till 1 kap. 2 § första stycket 1 med hänvisningen däri till huvudregeln om skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Till jämförelse får nämnas, att en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 finns i 6 a kap. 1 § andra stycket för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna i 6 a kap. ML om så kallade mervärdesskattegrupper.

Genom att kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML utvidgas enligt 1 kap. 2 § sista stycket till att gälla de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., kan kretsen av skattskyldiga utvidgas i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §. Att ordet fastighetsägare används i 9 kap. 1 och 2 §§ utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer innebär enligt min uppfattning att frivillig skattskyldighet enligt de båda lagrummen kan omfatta en vanlig privatperson. Det strider mot vad som får anses följa av artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen. Därmed kvarstår frågan om 9 kap. ML i förevarande hänseende är EU-konformt i förhållande till att artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och inte för vanliga privatpersoner (konsumenter).

Frågan om 8 a kap. ML beträffande investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs

I denna artikel berör jag också en särskild fråga om jämkning av ingående moms för så kallade investeringsvaror i 8 a kap. ML i samband med konkurs. Reglerna om jämkning av ingående moms kan avse både investeringsvaror som utgör fastigheter och andra investeringsvaror än sådana som utgör fastigheter. Problemet som jag tar upp här gäller investeringsvaror som utgör fastigheter och behandlingen av jämningsreglerna i 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ ML i samband med konkurs. Ett konkursbo kan bli skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML för omsättning som sker i en skattskyldig gäldenärs verksamhet efter konkursbeslutet. Frågan är om konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML.

Reglerna i 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ ML om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvaror som utgör fastigheter innebär att en ökning eller minskning av avdraget ska ske på grund av ändrad användning eller avyttring av

”Frågan är då vilka krav staten kan rikta mot den som köper den fastigheten från ett konkursbo, om överlåtaren efter sin överlåtelse har ansökt om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett från dennes sida.”

fastigheten under den så kallade korrigerings tiden. I mervärdesskattedirektivet återfinns regler om investeringsvaror (eng., *capital goods*) i artiklarna 184-192 – vilka motsvarades i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) av artikel 20. Med avdrag för ingående moms jämföras för övrigt enligt 8 a kap. 1 § ML återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.

Oavsett om frågeställningen gäller jämkningsskyldighet i fall enligt 8 a kap. 11 §, där fastigheten (investeringsvaran) inte omfattas av frivillig skattskyldighet (enligt 9 kap.), eller i fall enligt 8 a kap. 12 §, där fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap., sker inte någon äganderättsövergång av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet. I dessa båda fall är en föregående överlåtelse av fastigheten förutsättningen för att förvärvaren ska kunna överta konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter angående jämkning av ingående moms. Konkursbeslutet innebär dock inte någon överlåtelse av fastigheten, utan den är alltså jämkning vid konkursboets försäljning av den – konkursboet blir inte ägare till fastigheten.⁶ Om en fastighetsägare etcetera försätts i konkurs, ska denne, enligt 8 a kap. 4 § första stycket 6, jämkas ingående moms, förutsatt att han har haft rätt till avdrag för ingående moms som hänförs till kostnader för investeringsvaror som avses i 8 a kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 ML, det vill säga till bland annat fastighet som utgör investeringsvara. Statens fordran på grund av sådan jämkning får enligt 8 a kap. 4 § andra stycket ML göras gällande i konkursen, om den har uppkommit på grund av att gäldenären (fastighetsägaren etcetera) har försätts i konkurs.

Enligt 8 a kap. 13 § första stycket första meningen ML kan konkursboet överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämkas avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6 kap. 3 §, vilket jag i samband med förevarande frågeställning antar är fallet. Övertagandet av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första stycket andra meningen ske innan konkursboet överläter fastigheten, men gäller från det att konkursboet har blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska enligt 8 a kap. 13 § andra stycket ML alltid jämkas

för tiden fram till dess att denne försätts i konkurs. Enligt tredje stycket i samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, om en fastighet överläts av konkursboet. Däremot finns det ingen bestämning av vilka regler som gäller för hur jämkning ska ske hos konkursboet, om det väljer att överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet för avdragen moms från tiden före konkursutbrottet. Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§. Dessa regler förutsätter, som nämnts, överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket, som också nämnts, aldrig sker, utan fastighetsägaren är hela tiden konkursgäldenären. Om 8 a kap. 13 § ML ska kunna anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet angående jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären), borde det anges i 8 a kap. att konkursförvaltaren ska vara skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av investeringsvaror enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML – för att jämkningsskyldighet inte ska uppkomma – både för konkursboet och konkursgäldenären, som själv saknar rådighet på grund av konkursen enligt 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672).

Det särskilda problem som jag tar upp i förevarande hänseende gäller att en överlåtare och en förvärvare av fastigheten, i enlighet med 8 a kap. 12 § första stycket andra meningen ML, kan träffa avtal om att säljaren ska jämkas ingående moms i stället för att förvärvaren övertar rättigheter och skyldigheter avseende jämkning. Frågan är då vilka krav staten kan rikta mot den som köper den fastigheten från ett konkursbo, om överlåtaren efter sin överlåtelse har ansökt om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett från dennes sida. Jag antar i frågeställningen att den som ingick avtalet med konkursgäldenären inte har separationsrätt i dennes konkurs, och att konkursförvaltaren således kan sälja fastigheten. Frågan är då om konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första stycket andra meningen ML – kan anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Att ursprunglige förvärvaren av någon anledning saknar separationsrätt i konkursen, till exempel på grund av att köpebrev skulle upprättas

efter tecknandet av köpekontraktet men köpebrevet inte uppfyllde formkraven för fastighetsöverlåtelse och förvärvarens ansökan om lagfart hos Lantmäteriet därmed avslogs enligt 20 kap. 6 § 2 JB, innan konkursbeslutet fattades, innebär att konkursförvaltaren kan sälja fastigheten. Emellertid behöver inte det innebära att vare sig köpekontraktet eller avtalet om jämkning som förvärvaren ingick med överlåtaren (konkursgäldenären) är ogiltiga. Följande situation skulle kunna föreligga:

- En fastighetsägare (A) ansöker om att försättas i konkurs efter det att försäljning av investeringsvaran – fastigheten – har skett till köparen B. Antag att 9 år kvarstår av den 10-åriga korrigeringsperioden vid fastighetsförsäljningen (8 a kap. 6 § andra stycket 1 och 2 ML), och att den ingående moms som kan bli föremål för jämkning är 1 miljon kronor, varvid antas att ny-, till- eller ombyggnation för 5 miljoner kronor inklusive moms om 1 miljon kronor skedde 1 år före konkursen. Antag vidare att A har avtalat med B att A ska betala den momsen till staten. Priset på fastigheten har satts inklusive återstående *jämkningsmoms* som staten har en fordran på gentemot konkursgäldenären, A. Konkursförvaltaren vänder sig till B, som dock inte fullföljer köpet. I stället finns det en spekulant C som vill köpa fastigheten från konkursboet. Frågan är då om staten kan rikta sin fordran på återstående *jämkningsmoms*, det vill säga 900 000 kronor, mot C, om staten inte får utdelning i A:s konkurs motsvarande det beloppet eller om A och B ska anses ha avtalat bort den möjligheten för staten.
- Även om C skulle betala ett pris inklusive återstående *jämkningsmoms* till konkursboet, kan förmånsrättsreglerna i förmånsrättslagen (1970:979) innebära att staten inte får utdelning i A:s konkurs. Om staten inte kan rikta sitt krav mot C, förlorar staten 900 000 kronor. Svårigheter kan dessutom föreligga att bevisa fall av missbruk, och omständigheterna är kanske sådana att konkursförvaltaren bara har en snäv krets av intressenter avseende fastigheten. Det kan till exempel vara fråga om en fastighet på vilken det finns en industribyggnad som enbart passar för ett viss slags verksamhet.
- Om staten inte kan rikta kravet i fråga mot C, återstår för SKV att i sin borgenärsroll inge en stämningsansökan till förvaltningsrätten om personligt betalningsansvar (företrädaransvar), enligt 59 kap. 12-21 §§ skatteförarandelagen (2011:1244), SFL, mot företrädare för A, om A är en juridisk person, till exempel ett aktiebolag. Mot bakgrund av att SKV – enligt min erfarenhet – inte kan förväntas agera heltäckande i

borgenärsrollen om A är en juridisk person, och med hänsyn till att den enda möjligheten för staten att få *jämkningsmomsen* från en A som är fysisk person är utdelning i dennes konkurs, bör det införas en regel i 8 a kap. ML om att staten ska kunna rikta kravet mot konkursboet.

Den regel som sålunda, enligt min uppfattning, är nödvändig att införa i 8 a kap. ML bör innebära att konkursförvaltaren görs skyldig att upprätta en sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML, för att överlåtaren av en investeringsvara inte ska bli skyldig att jämka ingående moms. Konkursförvaltaren ska då i exemplet ovan överlämna handlingen till köparen C, som således blir skyldig att jämka återstående *jämkningsmoms* under återstående korrigeringsperioden, om fastigheten säljs av C eller om C förändrar användningen av fastigheten så att avdragsrätten minskar. Då kan SKV ansöka om att konkursboet försätts i konkurs samt öppna företrädaransvarsmål mot konkursförvaltaren med stöd av reglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, om denne för konkursboet inte uppfyller nämnda dokumentationsskyldighet gentemot C.

Fråga om lucka i 8 kap. 4 § 4 ML angående avdragsrätt vid förvärv av fastighet från skattskyldig motpart som har redovisat eller ska redovisa moms för uttag i byggnadsrörelse

I 8 kap. 4 § ML finns det särskilda regler om avdragsrätt som utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML. I denna artikel berör jag slutligen en av dessa särskilda regler om avdragsrätt, 8 kap. 4 § 4 ML.⁷ Den regeln gäller avdragsrätt för ingående moms vid köparens förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. I förevarande hänseende är det inte i första hand fastighetsbegreppet som är problemet. I stället gäller i grunden den problematik, lucka i lagen, som jag tar upp, att det föreligger en syntaktisk tolkningsfråga i 8 kap. 4 § 4 ML, som lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag om den skattskyldige köper en fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet och fastigheten eller lägenheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten eller lägenheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen.”

Bestämmelsen i 8 kap. 4 § 4 gäller den situationen att en skattskyldig köper en fastighet etcetera som hos en byggmästare har varit föremål för uttag enligt 2 kap. 7 § ML. Jag beskriver kort luckan i lagen enligt följande:

- När byggmästaren säljer sin fastighet sker det momsfrött, enligt 3 kap. 2 § ML. Byggmästaren ska uttagsbeskattas i sin rörelse för de tjänster som denne har utfört på sin egen fastighet. Enligt 8 kap. 4 § 4 ML får en köpare som är skattskyldig i sin verksamhet dra uttag som ingående moms för förvärvet av fastigheten till sin verksamhet, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan de regler om så kallad omvänd skattskyldighet som infördes inom byggsektorn 1 juli 2007 i 1 kap. 2 § första stycket 4 b och andra stycket ML, genom SFS 2006:1031 (och SFS 2006:1293), för byggtjänster kringgås i ett visst hänseende.
- En byggmästare (byggföretag) har avdragsrätt för ingående moms i hela sin byggnadsrörelse, om denne tillhandahåller både utåtriktade entreprenadtjänster och byggnationer i egen regi. I sistnämnda hänseende är det inte fråga om tillhandahållande av tjänster åt annan, utan om försäljning av en vara, fastigheten, varför ordningen med omvänd skattskyldighet inte gäller. Byggmästaren kan således sälja sin egenregi-fastighet momsfrött enligt 3 kap. 2 §, och underlåta att till SKV redovisa och betala moms på uttag utan att skattskyldig köpare förlorar sin avdragsrätt, enligt 8 kap. 4 § 4 ML.

Frågeställningen kan enligt min uppfattning inte betecknas som hypotetisk. Det är fråga om en syntaktisk tolkningsfråga angående 8 kap. 4 § 4 såtillvida att de avslutande orden i lagrummet, "eller ska redovisa för uttagen", borde utmönstras, så att den ifrågasvarande luckan i lagen inte ska kunna föreligga längre.

Luckan i 8 kap. 4 § 4 ML möjliggör enligt min uppfattning ett kringgående av andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjan för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bland annat ifrågasvarande fenomen.⁸

Det syntaktiska tolkningsproblemet avseende 8 kap. 4 § 4 ML är således inte något som borde te sig som nytt för lagstiftaren. Jag anser att lagstiftaren borde ha tagit tag i förevarande lucka i lagen, och det hade varit lämpligt att genomföra en sådan

regeländring som jag föreslår åtminstone 1 januari 2016, när ändå de näraliggande reglerna om slussning av ingående moms i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML då upphävdes, genom SFS 2015:888. De avslutande orden i 8 kap. 4 § 4 ML, det vill säga uttrycket "eller ska redovisa för uttagen", borde således redan ha utmönstrats. Avdragsrätten enligt 8 kap. 4 § 4 för en skattskyldig köpare av en fastighet borde bestämmas genom att lagrummet avslutas så att den rätten gäller "utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen", i stället för att det avslutas med uttrycket "utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen".

Sammanfattning

I denna artikel har jag först berört att möjligheterna till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML skulle kunna tillämpas även av en vanlig privatperson (en konsument), trots att artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner. Problemet är att ordet fastighetsägare används i 9 kap. 1 och 2 §§ utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer. Genom att 1 kap. 2 § sista stycket ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. utvidgas begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1, och därigenom i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §. Lösningen på problemet är enligt min mening att ett sådant särskilt stycke införs i 9 kap. 1 och 2 §§ som återfinns i 6 a kap. 1 § andra stycket ML, för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna i 6 a kap. ML om så kallade mervärdesskattegrupper, och som hänvisar till 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Eftersom huvudregeln om vem som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 1) hänvisar till huvudregeln för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första stycket 1, får därigenom omfattningen av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML en bestämning som är förenlig med artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, det vill säga en begränsning till att gälla beskattningsbara personer – inte vanliga privatpersoner (konsumenter).

Sedan har jag berört att det bör anges i 8 a kap. ML att skyldigheten att upprätta en sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15–17 §§ ML, för att

jämkningskyldighet inte ska uppkomma, omfattar – beträffande fastigheter som utgör investeringsvaror – konkursbon. En sådan handling bör utfärdas för konkursboet eller för konkursgäldenären, det vill säga fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet. Risken är annars att det skulle vara möjligt för konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första stycket andra meningen ML – att vid en överlåtelse före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningskyldighet. Det leder till en förlust för staten, om konkursgäldenären före konkursbeslutet har avtalat med en köpare att jämka ingående moms och betala den till staten men underlåter att göra så och försätter sig i konkurs. Den köpare som förvärvar fastigheten från konkursboet borde under dessa omständigheter kunna åläggas jämkningskyldighet av SKV, och då krävs enligt min mening att det anges i 8 a kap. ML att konkursboet ska upprätta nämnda handling och överlämna den till köparen.

Slutligen har jag i denna artikel berört en av de särskilda regler i 8 kap. 4 § ML som utvidgar avdragsrätten för ingående moms i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML, nämligen 8 kap. 4 § 4. Den regeln gäller avdragsrätt för ingående moms vid köpares förvärv av egenregifastighet från byggnadsrörelse, när säljaren av sådan fastighet har redovisat eller ska redovisa utgående moms för uttag i sin byggnadsrörelse i enlighet med 2 kap. 7 § ML. Genomgången av 8 kap. 4 § 4 ML visar att det är möjligt att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. En byggmästare kan nämligen sälja sin egenregifastighet momsfritt enligt 3 kap. 2 § ML, och underlåta att till SKV redovisa och betala moms på uttag utan att skattskyldig köpare förlorar sin avdragsrätt, enligt 8 kap. 4 § 4 ML. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bland annat ifrågavarande fenomen. Lagstiftaren borde ha tagit tag i den luckan i lagen. Det hade varit lämpligt att införa en regeländring i det hänseendet 1 januari 2016, när ändå de näraliggande reglerna om slussning av ingående moms i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML då upphävdes, genom SFS 2015:888. Det kunde ha skett genom att avdragsrätten för skattskyldig köpare i 8 kap. 4 § 4 ML hade ändrats så att

lagrummet inte längre avslutas med uttrycket ”eller ska redovisa för uttagen”. Avdragsrätten enligt 8 kap. 4 § 4 för en skattskyldig köpare av en fastighet borde sålunda bestämmas genom att lagrummet avslutas så att den rätten gäller ”utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen”, i stället för att det enligt rådande ordalydelse avslutas med uttrycket ”utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”.

BJÖRN FORSSÉN

är juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1) Jfr avsnitten 3.11.2 och 3.11.5 i Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag 2017 (nedan Forssén 2017).
- 2) Jfr avsnitten 3.11.4 och 3.11.5 i Forssén 2017.
- 3) Jfr avsnitten 3.2.3 och 3.2.4 i Forssén 2017.
- 4) Se avsnitten 1.1.3, 2.8, 6.2.2.4, 6.6 och 7.1.3.3 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, av Björn Forssén. Avhandlingen återfinns i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org).
- 5) Se prop. 2012/13:124 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskatte-lagen) s. 95.
- 6) Jfr s. 220 i Mervärdesbeskattning vid obestånd Andra upplagan, av Jesper Öberg. Norstedts Juridik AB 2001.
- 7) Före 1 januari 2016: 8 kap. 4 § första stycket 4 ML. Genom SFS 2015:888 har 8 kap. 4 § enbart ett stycke.
- 8) Se Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärdar? Artikel av Björn Forssén i Ny Juridik 1/2007 s. 46–60 och i Svensk skattetidning 2007 s. 195–206.