



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

– vilka tjänster omfattas, gränsdragningsproblem?

Magisteruppsats inom mervärdesskatterätt

Författare: Katja Mehnert och Emma Nalbin

Handledare: Björn Westberg, Professor i finansrätt

Mentor: Jonas Mårtensson, Skattejurist,

Ernst & Young AB

Framläggningsdatum 2008-01-17

Jönköping januari 2008



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL  
Jönköping University

# Reverse charge in the construction sector

- which services are included, where should the boundary be drawn?

Master's thesis within Value Added Tax Law

Author: Katja Mehnert and Emma Nalbin

Tutor: Björn Westberg, Professor in Tax Law and  
Public Finance

Mentor: Jonas Mårtensson, Senior Vat Consultant, Ernst &  
Young AB

Jönköping January 2008

# Magisteruppsats inom mervärdesskatterätt

Titel:	Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – vilka tjänster omfattas, gränsdragningsproblem?
Författare:	Katja Mehnert och Emma Nalbin
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2008-01-17
Ämnesord	omvänd skattskyldighet, byggsektorn, gränsdragningsproblem, mervärdesskatt

---

## Sammanfattning

För att minska skattefusket inom byggsektorn, infördes regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn från och med 1 juli 2007. Reglerna innebär att köparen redovisar mervärdesskatten istället för säljaren, som annars är den som är skattskyldig för denna. För att reglerna ska bli tillämpliga krävs att det handlar om en byggtjänst som förvärfvas av en näringsidkare som mer än bara tillfälligt tillhandahåller byggtjänster samt att tjänsten är omsatt inom landet. Vår uppsats är koncentrerad runt att avgöra vad som är en byggtjänst. Det har framkommit att det finns många gränsdragningsproblem med att avgöra vilka tjänster som ska anses vara byggtjänster. Utgångspunkten för bedömningen är fram till och med 1 januari 2008 Statistiska centralbyråns näringsgrensindelning, SNI 2002. Det gäller att göra en bedömning i varje enskilt fall för att avgöra vad som är en byggtjänst eller inte.

Problem uppkommer när ett tillhandahållande består av flera olika delar, exempelvis utav både olika slags tjänster och material. Vid blandade tillhandahållanden måste således en bedömning göras om allt ska ses som ett enda tillhandahållande eller flera olika. Ska allt ses som ett enda tillhandahållande, får en bedömning göras om det ska ses som byggtjänst, annan slags tjänst eller leverans utav vara. 1 januari 2008 är det tänkt att kopplingen till gällande SNI-koder i Mervärdesskattelagen tas bort. Detta ser vi positivt på, då vi anser att kopplingen har stridit mot rättssäkerhetsprincipen.

Vi har även tittat på vad gränsdragningsproblemen kan betyda på EG-rättslig nivå. Det vi kom fram till är, att vi anser att det sättet som reglerna får och är utfärdade på idag, går emot både EG-fördraget och mervärdesskattedirektivets syfte. Därför borde artikel 199 i mervärdesskattedirektivet omformuleras.

Uppsatsen behandlar även de administrativa konsekvenser som följde med de nya reglerna. Exempelvis hur redovisning och fakturering har fått ändras för att anpassas till reglerna. I samband med dessa frågor har vi behandlat för och nackdelar med reglerna, sett ur både statens och företagets perspektiv.

## Master's Thesis within Value Added Tax Law

Title:	Reverse charge in the construction sector -which services are included, where should the boundary be drawn?
Author:	Katja Mehnert and Emma Nalbin
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2008-01-17
Subject terms:	Reverse charge, value added tax, construction sector, unclear boundary

---

### Abstract

To reduce the tax evasion within the construction sector, the Swedish government initiated new rules regarding reverse charge for this particular sector to be in force as of 1 July 2007. The content of the rules are that it is the buyer, instead of the seller, who has the obligation to render accounts for the value added tax. The rules are only applicable if it is a construction service which has been supplied by a taxable person who also supplies construction services more than temporarily to others, and if the transfer of the service has been done within the country. Our papers main focus is the question, what can be regarded as a construction service. It has emerged that there are many problems with the fixing of a boundary between services which are to be seen as construction services and other supplies. Until 1 January, the SNI 2002, which is edited by Statistics Sweden, has to be followed as a basis for judgment in every case. Thus all those concerned have to decide separately in every single case, what is to be seen as a construction service and what falls outside of that concept.

Problems arise when a supply consists of many different parts, for example of both different services and materials. When it comes to a mixed supply, one has to decide if all the parts should be seen as one supply or as many different supplies. If every part is to be seen as one supply only, one then has to decide if it is to be regarded as a building service, other service, or as a supply of goods. There is a plan to take away the strong connection between the applicable SNI-codes and the Swedish Value Added Tax Law, starting from 1 January, 2008. We see this as a positive development, because we have come to the conclusion that the above mentioned connection contradicts the principle of legal certainty.

In addition, we have considered the problem with regard to fixing a boundary as to what can and what cannot be seen as a construction service and as to the consequences these questions may have within the European Community. We have come to the conclusion that the rules existing now lead to a direction which was originally not intended by the Treaty establishing the European Community and by the purpose of the Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. We therefore think, that the article 199 in the value added tax directive should be redrafted.

In the paper, we also determine what the administrative consequences are, that follow the new rules. For example how the way of accounting and the content of invoices has to be modified to suit the new rules. In connection with these questions, we have decided to look at what advantages and disadvantages the new rules bring, both seen from the perspective of the State and the perspective of an owner of an enterprise.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Metod.....	2
	1.3.1 Svensk rätt.....	2
	1.3.2 EG-rätt.....	3
1.4	Avgränsning.....	4
1.5	Disposition.....	4
<b>2</b>	<b>Bakgrund.....</b>	<b>5</b>
2.1	Vad innebär omvänd skattskyldighet.....	6
2.2	Bakgrund till reglerna inom byggsektorn.....	6
	2.2.1 Nationell bakgrund.....	6
	2.2.2 EG- rättslig bakgrund.....	7
2.3	Avslutande synpunkter.....	9
<b>3</b>	<b>De nya reglerna inom byggsektorn.....</b>	<b>9</b>
3.1	Tjänster som omfattas.....	10
	3.1.1 SNI 2002.....	10
	3.1.2 Byggverksamhet.....	11
	3.1.3 Tjänster som inte omfattas.....	13
3.2	Förvärvare som omfattas.....	14
	3.2.1 "Inte bara tillfälligt".....	15
	3.2.2 Staten eller kommunen som förvärvare.....	15
3.3	Omsättning inom landet.....	16
3.4	Avslutande synpunkter.....	16
<b>4</b>	<b>Gränsdragningsproblem- bedömningsgrunder.....</b>	<b>17</b>
4.1	Ett eller flera tillhandahållanden.....	17
	4.1.1 Huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen.....	17
	4.1.2 Bedömning i praxis, förarbeten och doktrin.....	18
4.2	Vara eller tjänst.....	20
4.3	Byggtjänst eller annan tjänst.....	22
4.4	Kort sammanfattning av viktiga kriterier.....	22
	4.4.1 Ett eller flera tillhandahållanden.....	22
	4.4.2 Vara eller tjänst.....	23
	4.4.3 Byggtjänst eller annan tjänst.....	23
4.5	Avslutande synpunkter.....	23
<b>5</b>	<b>Fallstudier av gränsdragningsproblemen.....</b>	<b>24</b>
5.1	Grustransporter.....	24
	5.1.1 Exempel 1.....	24
	5.1.2 Exempel 2.....	24
	5.1.3 Exempel 3.....	25
	5.1.4 Exempel 4.....	25
	5.1.5 Kommentarer och jämförelser.....	26
5.2	Stenkrossning.....	26
	5.2.1 Exempel 1.....	26

5.2.2	Exempel 2.....	27
5.3	Läggning av trägolv.....	27
5.3.1	Exempel 1.....	27
5.3.2	Exempel 2.....	27
5.3.3	Exempel 3.....	28
5.3.4	Kommentarer.....	28
5.4	Installation och leverans av varor.....	29
5.4.1	Exempel 1.....	29
5.4.2	Exempel 2.....	29
5.4.3	Exempel 3.....	30
5.4.4	Exempel 4.....	30
5.4.5	Kommentarer.....	31
5.5	Arkitekter och byggkonsulter.....	32
5.5.1	Exempel 1.....	32
5.5.2	Exempel 2.....	32
5.5.3	Exempel 3.....	32
5.5.4	Kommentarer.....	33
5.6	Arbete på egen fastighet.....	33
5.6.1	Exempel 1.....	33
5.6.2	Exempel 2.....	33
5.6.3	Kommentar.....	34
5.7	Byggstädning.....	34
5.7.1	Exempel 1.....	34
5.7.2	Exempel 2.....	35
5.7.3	Exempel 3.....	35
5.7.4	Kommentar.....	36
5.8	Trädgårdsskötsel.....	36
5.8.1	Exempel 1.....	36
5.8.2	Exempel 2.....	36
5.8.3	Kommentar.....	37
5.9	Industriell verksamhet.....	37
5.9.1	Exempel 1.....	37
5.9.2	Exempel 2.....	38
5.9.3	Kommentar.....	38
5.9.4	Exempel 3.....	38
5.9.5	Exempel 4.....	38
5.9.6	Kommentar.....	39
5.10	Garantier/Försäkringsbolag.....	39
5.10.1	Exempel 1.....	39
5.10.2	Exempel 2.....	40
5.10.3	Kommentar.....	40
5.11	Avslutande synpunkter.....	40

<b>6</b>	<b>Reglernas överrensstämmande med mervärdesskattedirektivet.....</b>	<b>41</b>
6.1	Mervärdesskattedirektivet.....	41
6.2	Gränsdragningsproblemen och dess förhållande till mervärdesskattedirektivet.....	42

<b>7</b>	<b>Diskussion kring SNI-koder, Nace och lagändring från 1 januari 2008.....</b>	<b>45</b>
7.1	Lämpligheten med att binda lagstiftningen till SNI.....	45
7.2	Följder av ändring i SNI-koderna.....	46
7.3	Lagändring från 1 januari 2008 .....	47
	7.3.1 Innehållet och anledningen till lagändringen.....	47
	7.3.2 Kommentrar till lagändringen .....	47
7.4	Införande av hänvisning till Nace eller annan lista i mervärdesskattedirektivet .....	49
<b>8</b>	<b>Administrativa följder av gränsdragningsproblemen .....</b>	<b>50</b>
8.1	Redovisning .....	50
8.2	Fakturering .....	51
8.3	Redovisning och fakturering i framtiden .....	52
<b>9</b>	<b>För och nackdelar med de nya reglerna.....</b>	<b>54</b>
9.1	Staten.....	54
	9.1.1 Fördel .....	54
	9.1.2 Nackdel.....	54
9.2	Företagen.....	55
	9.2.1 Fördelar .....	55
	9.2.2 Nackdelar .....	56
9.3	Kommentarer .....	57
<b>10</b>	<b>Slutsats.....</b>	<b>58</b>
10.1	Omvänd skattskyldighet eller inte.....	59
10.2	Gränsdragningsproblemen och mervärdesskattedirektivet .....	61
10.3	För- och nackdelar med reglerna .....	61
10.4	Sammanfattande kommentar .....	63
<b>11</b>	<b>Källförteckning .....</b>	<b>64</b>

## Förkortningar

BFL	Bokföringslag (1999:1078)
Ds	Departementspromemorian
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NACE	Nomenclature statistique des Activités Economiques dans les Communautés Européennes
Not	Notismål i RÅ
Ref	Referatmål i RÅ
RF	Regeringsformen (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SbetL	Skattebetalningslag (1997:483)
SKV	Skatteverket
SNI	Standarden för svensk näringsgrensindelning
SOU	Statens offentliga utredningar
TaxL	Taxeringslag (1990:324)
UStG	Umsatzsteuergesetz

## Begreppsförklaring

Här kommer en förklaring på vad vi åsyftar, när vi i uppsatsen använder följande begrepp.

**Litet företag** - vi utgår från att dessa företag har max 10 anställda. Detta eftersom vi anser att företag med mindre än 10 anställda oftast inte har personal som enbart sköter administrativa uppgifter, vilket innebär att gränsdragningsproblemen bör vara speciellt svåra för dessa företag att sätta sig in i. Företagsformen har ingen betydelse.

**Domstolen** - EG- domstolen

**Rådet** - Europeiska rådet

**Mervärdesskattedirektivet** - Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

**Sjätte mervärdesskattedirektivet** - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter

Om vi i uppsatsen hänvisar till artiklar i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket inte är gällande rätt, kommer vi i en parentes direkt efter ange det artikelnummer i mervärdesskattedirektivet där bestämmelsen återfinns idag.



När vi refererar till NACE rev.1 kommer NACE att anges med stora bokstäver och när vi hänvisar till Nace rev.2 kommer Nace anges med små bokstäver. Detta eftersom det i förordningarna anges på det sätt.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den 1 juli 2007 infördes nya regler i Mervärdesskattelagen (1994:200) för hur byggföretag som tillhandahåller tjänster ska hantera sin mervärdesskatt. Detta på grund av att flera rapporter<sup>1</sup> visade på en stor utbredning av skatteundandragande inom just denna sektor.

Utredningar från Riksskatteverket visar på att staten förlorar intäkter till ett genomsnittligt värde av minst 500-600 miljoner kronor<sup>2</sup> årligen på oredovisad utgående mervärdesskatt.<sup>3</sup> Fusket genererar dock inte enbart mindre intäkter till staten utan leder även till att snedvrida konkurrensen inom byggsektorn, till seriösa företags nackdel.<sup>4</sup>

Undandragandet kan sägas gå till på följande sätt:

I ett byggprojekt medverkar ett byggföretag (A) som står som huvudentreprenör för uppdraget, A engagerar i sin tur en underentreprenör (B) som ska ansvara för till exempel projektets elinstallationer, B kan sedan även han engagera en underentreprenör (C) som tar hand om delar av B:s jobb. Under tiden som bygget fortskrider, eller då det är färdigställt, skickar bolag C fakturor till bolag B med utgående mervärdesskatt inkluderat. Medan bolag B drar av den ingående mervärdesskatten, underlåter bolag C att redovisa densamma som utgående mervärdesskatt till staten.<sup>5</sup>

För att komma tillrätta med detta problem (utflöde av kontanta medel ur statskassan) har man från regeringens sida valt att frånga huvudregeln i 1 kapitlet 2 § ML - att säljaren är den skattskyldiga - och införa omvänd beskattning inom byggsektorn, så att köparen blir tvungen att redovisa både den ingående och den utgående mervärdesskatten som ska betalas på den erhållna tjänsten. Även andra EU-länder har haft problem med skatteundandragande inom byggsektorn, och därför valt att ansöka om tillstånd för att få införa omvänd skattskyldighet med stöd av artikel 27 (artikel 395) i sjätte mervärdesskattedirektivet. På grund av att flera medlemsländer framgångsrikt har använt sig utav denna möjlighet<sup>6</sup>, infördes i det nya mervärdesskattedirektivet en möjlighet att utan speciellt bemyndigande använda omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> RSV 2001:9, RSV 2002:6, SOU 2002:115

<sup>2</sup> Minst denna siffra då bara en del av byggsektorn ingick i utredningen.

<sup>3</sup> RSV 2001:9 kap 6.1 s. 2

<sup>4</sup> Prop. 2005/06:130 s. 20

<sup>5</sup> RSV 2001:9 kap 6.1 s. 2

<sup>6</sup> Bland annat Österrike, Tyskland och Nederländerna. Se Prop. 2005/06:130 s. 50

<sup>7</sup> Mervärdesskattedirektivet art. 199, tidigare fanns möjligheten i sjätte mervärdesskattedirektivet art. 27

De nya reglerna har i och med sitt ikraftträdande gett upphov till ett flertal gränsdragningsproblem, som inte minst vållar de mindre företagen huvudbry då dessa för det mesta inte har tillgång till personal som sätter sig in i reglerna åt dem.

## **1.2 Syfte**

Syftet med uppsatsen är, att med hjälp av gällande rätt, lyfta fram och utreda olika problem som har uppkommit i och med de nya reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Vi vill försöka få svar på var gränsen går mellan tillhandahållandet av en vara och tillhandahållandet av en byggtjänst, samt vilka tjänster inom byggbranschen som anses vara byggtjänster och vilka tjänster som inte anses vara det. Vår tanke är att med hjälp av vissa, utav oss utvalda specifika fall, avgöra var gränserna går och sedan med hjälp av det vi kommer fram till, försöka hitta någon slags generell definition eller några kriterier, som går att använda i ett större perspektiv för att avgöra om det utförda arbetet är en byggtjänst eller inte. Det är viktigt att få en definition av vad som utgör en byggtjänst, eftersom det endast är byggtjänster som omfattas av de nya reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

Vi tänker även göra en analys av hur de gränsdragningsproblem vi behandlar stämmer överens med syftet och bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och EG- fördragets artiklar om fri rörlighet för tjänster.

Vårt syfte är också att reda ut vilka förvärvare som omfattas av de nya reglerna och vilka administrativa följder de får för företagen. Dessutom vill vi ta reda på vilka för- och nackdelar det finns för företag, staten och den enskilde arbetaren med den nya lagstiftningen. Vår tanke är att utgå från det lilla företags<sup>8</sup> perspektiv.

## **1.3 Metod**

### **1.3.1 Svensk rätt**

Vi kommer, vid utredandet av de frågor som ställts i syftet, att utgå ifrån den traditionella rättsdogmatiska metoden. Detta innebär att vi kommer att granska och försöka tolka lagtext, förarbeten, domstolsavgöranden och relevant doktrin för att på så sätt utreda lex lata (gällande rätt).

Rättskällorna kommer att granskas med beaktande av deras inbördes dignitet och utifrån tidpunkten då de tillkommit.<sup>9</sup> Det vill säga, så länge lagtexten är klar i sin ordalydelse beaktas denna i första hand och tolkas med hjälp av den objektiva tolkningsmetoden.<sup>10</sup> Om detta inte ger en klar slutsats, kommer vi att övergå till den subjektiva tolkningsmetoden och därvid undersöka förarbeten för att försöka klargöra vad lagens upphovsmän har för avsikt med denna.<sup>11</sup> Dock strävar vi efter att använda oss av den objektiva tolkningsmetoden då,

---

<sup>8</sup> Se vår definition av litet företag i begreppsförklaringen

<sup>9</sup> Lehrberg, Bert, Praktisk Juridisk Metod s. 90-91

<sup>10</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, s. 606 och 613, vi klargör härvid ordens betydelse rent språkligt.

<sup>11</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, s. 609 och 613

när det gäller skatterätt, legalitetsprincipen spelar en avgörande roll.<sup>12</sup> På grund av att ingen skatt får tas ut utan att den är lagreglerad<sup>13</sup> och på grund av att det inom skatterätten är av yttersta vikt att de skattskyldiga kan förutse hur deras handlingar kommer att påverka deras skattskyldighet, kommer vi att vara relativt restriktiva vid tolkningen av gällande lag.

Uppsatsens kärna utgörs av ett antal fall med anknytning till verkligheten på så sätt att de delvis<sup>14</sup> har blivit föremål för förfrågningar till skatteverket. Vi har valt ut fall där vi anser att det kan uppstå problem vid bedömningen av huruvida det är en tjänst som utförs eller en vara som tillhandahålls. Vidare har vi även tittat på fall där det kan vara oklart huruvida det är frågan om en byggtjänst eller en annan tjänst. Fallstudierna är uppbyggda på det sättet att vi först utgår ifrån ett i stort sett klart fall för att sedan övergå till mer och mer tvivelaktiga fall. De är därvid indelade i olika grupper beroende på vilken typ av tjänst det rör sig om. Vid bestämmandet av huruvida ett enskilt fall bör anses falla inom området för omvänd skattskyldighet kommer sådana fall som är tveksamma snarare att uteslutas ur kretsen än att ingå i kretsen, som en följd av att en väldigt restriktiv tolkningsmetod tillämpas. Vi kommer således inte att använda oss av några extensiva tillämpningar eller analogislut vid fallutredningarna.<sup>15</sup>

På grund av att regeln om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn är så pass ny, torde det inte än finnas några rättsfall på detta område som kan vara vägledande. Dock kan det vara möjligt att finna en del vägledning genom att studera rättsfall som berör gränsdragningen mellan vara och tjänst överhuvudtaget inom mervärdesskatteområdet. I de fall då sådana rättsfall används i uppsatsen kommer detta att poängteras uttryckligt.

### **1.3.2 EG-rätt**

Då den svenska Mervärdesskattelagen i stort bygger på ett EG direktiv<sup>16</sup> bör hänsyn tas till detta, och EG-rättens allmänna principer, det vill säga lagen bör tolkas EG konformt.<sup>17</sup> Dock finns det ingen direkt motsvarighet av regeln om omvänd skattskyldighet för tjänster inom byggsektorn i direktivet, utan denna lagregel är endast godkänd och får användas i svensk rätt enligt direktivet. Detta gör att det inte heller EG-rättsligt finns några direkta rättsfall att hämta vägledning ur.

---

<sup>12</sup> Lodin. Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, s. 618

<sup>13</sup> 8 kap. 3 § RF

<sup>14</sup> Vissa av fallen är helt och hållet egna konstruktioner medan andra till sin struktur är hämtade från Skatteverkets skrivelser; Skatteverkets skrivelse 2007-06-26 Skrivelse nr 1, nr 2, nr 3, med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

<sup>15</sup> Lodin. Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, s. 606 och 618- 619

<sup>16</sup> Det vill säga att den svenska lagen har blivit anpassad till de reglerna (Sjätte mervärdesskattedirektivet nu mera ersatt av: mervärdesskattedirektivet) som gäller inom EG på mervärdesskatteområdet, Proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskatt s. 100-102

<sup>17</sup> Fördraget den 25 mars 1957 om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen (Romfördraget) Art.10, Mål 14/83 Von Colson p. 15 och p. 26, Lehrberg Bert, Praktisk juridisk metod, s. 99

På grund av att den omvända beskattningen kan ses som ett avsteg från huvudtanken i direktivet<sup>18</sup> och då direktivets syfte är att harmonisera mervärdesskatteområdet<sup>19</sup>, bör man dock kunna utgå från att den nya bestämmelsen ska tolkas restriktivt, då ett annat tolknings-sätt kan leda till ett för stort ingrepp i systemet som sådant.

## **1.4 Avgränsning**

Uppsatsen behandlar huvudsakligen gränsdragningsproblem mellan vad som utgör en vara eller byggtjänst och vad som skiljer en byggtjänst från övriga typer av tjänster. Således behandlas frågor som vilken slags förvärvare det måste vara frågan om för att reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ska bli tillämpliga endast översiktligt.

Det ges endast en kort redogörelse för de viktigaste reglerna som påverkar området både nationellt och EG-rättsligt. Vi går inte in på EG-rättens uppbyggnad eller mervärdesskattens systematik, då vi förutsätter att läsaren av denna uppsats har grundläggande kunskaper inom detta.

Hur utländska byggföretag påverkas av reglerna kommer inte heller att behandlas, då vi har valt att koncentrera uppsatsen kring hur reglerna påverkar mindre svenska företag. Detta innebär att vi inte heller berör frågeställningar som blir aktuella för större företag, förutom i undantagsfall. Dock bör erinras att utländska bolag ska behandlas likadant som svenska företag av likabehandlingsskal.<sup>20</sup>

Då det är ett relativt nytt område och en stor krets av berörda, kan denna uppsats endast ta upp en del av alla fall som kan tänkas uppkomma. Således är den inte heltäckande. Vi kommer istället att rikta in oss på, att välja ut minst ett fall för varje punkt i lagtexten<sup>21</sup> som exemplifierar vad som menas med byggtjänst. För att få ett så verklighetsanknutet urval av tänkbara fall som möjligt ska vi, utöver en del helt eget konstruerade fall, även ta med fall som har anknytning till Skatteverkets skrivelser<sup>22</sup>, och de frågor därur som vi i dagsläget finner mest intressanta att behandla.

Vi kommer inte heller att ingående behandla hur försäljning av byggtjänster till staten och kommunen kommer att bedömas.

## **1.5 Disposition**

Vi har valt att lägga upp vår uppsats på följande sätt. Kapitel 1 är det inledande kapitlet, där vi ger en kort bakgrund, vårt syfte, metod och avgränsningar. I kapitel 2 kommer sedan en mer djupgående bakgrund till varför det infördes nya regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Kapitlet går även igenom reglernas förhållande till EG-rätten. I kapitel 3 kommer en genomgång av vilka bestämmelser som kommer med de nya reglerna, samt vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas.

---

<sup>18</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 193

<sup>19</sup> Mervärdesskattedirektivet, Preambel 4 och 5

<sup>20</sup> EG- fördraget, Artikel 12 samt prop. 2005/06:130 s. 45

<sup>21</sup> Se ML 1 kapitlet 2 § 2 st. p. 1-3

<sup>22</sup> Skatteverkets skrivelse nr. 1-3 2007-06-26

Därefter kommer det i kapitel 4 en redogörelse för vilka gränsdragningsproblem det finns, när det ska bedömas om ett utfört tillhandahållande är en byggtjänst eller inte. Här kommer vi även att redogöra för de kriterier som vi genom framför allt praxis, men även förarbeten, har kommit fram till är viktiga för att bedöma om det rör sig om en byggtjänst eller inte. Kapitel 5 är uppsatsens huvudkapitel. Här har vi konstruerat egna fall och använt oss utav Skatteverkets skrivelser för att kunna visa på några av de gränsdragningsproblem som finns och hur dessa ska bedömas. Därefter kommer det i kapitel 6 ett diskussionskapitel om hur dessa gränsdragningsproblem förhåller sig till främst mervärdesskattedirektivet men även EG-fördraget. Kapitel 7 är också ett diskussionskapitel som behandlar följderna av kopplingen av ML till gällande SNI-koder. Här kommer även den föreslagna lagändringen att gå igenom och kommenteras. Kapitlet innehåller också ett förslag till ändring av mervärdesskattedirektivets artikel 199. Kapitel 8 behandlar de administrativa följderna av att omvänd skattskyldighet infördes inom byggsektorn. Reglerna innebär att företagen måste ändra sina redovisnings och fakturerings rutiner. Kapitel 9 tar upp de för- och nackdelar som reglerna medför för staten och företagen. Avslutningsvis redogörs för våra slutsatser i kapitel 10.

## **2 Bakgrund**

Detta kapitel kommer att gå igenom grunderna för omvänd skattskyldighet och bakgrunden till de nya reglerna inom byggsektorn, då vi anser att det är behövligt för den vidare framställningen.

Från och med 1 juli 2007 tillämpar Sverige omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Omvänd skattskyldighet är i sig ingen ny företeelse i svensk rätt utan tillämpas sedan tidigare på försäljning av investeringsguld under vissa förutsättningar<sup>23</sup> samt i vissa fall när utländska företagare säljer varor och tjänster till en köpare som är momsregistrerad i Sverige<sup>24</sup>.

## 2.1 Vad innebär omvänd skattskyldighet

Huvudregeln i ML är att säljaren är skattskyldig för mervärdesskatt.<sup>25</sup> Reglerna om omvänd skattskyldighet, med vilket menas att köparen blir skattskyldig istället för säljaren, är undantag från huvudregeln.<sup>26</sup> Praktiskt innebär detta att säljaren skickar en faktura utan moms och att köparen inte betalar någon moms till säljaren. Köparen måste i sin tur sedan räkna fram och redovisa den utgående momsens.<sup>27</sup> Mer om detta i kapitel 3 och kapitel 8.

## 2.2 Bakgrund till reglerna inom byggsektorn

### 2.2.1 Nationell bakgrund

Byggsektorn är Sveriges näst största näring efter vårdsektorn. Drygt 10 % av alla sysselsatta i Sverige arbetar inom byggsektorn. Detta innebär att byggsektorn har stor betydelse för samhället och samhällsekonomin.<sup>28</sup>

Skatteverket började i slutet av 1990-talet att kontrollera stora byggprojekt. Kontrollerna resulterade i två rapporter, RSV Rapport 2001:9 – kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen och RSV Rapport 2002:6 – Svart arbetskraft inom byggbranschen - utredning avseende skyldighet att göra skatteavdrag för underentreprenörer. Skatteverket kunde i rapporterna konstatera att svart arbetskraft var vanligt förekommande inom byggbranschen och att handeln med svart arbetskraft under de senaste åren har nått oanade höjder.<sup>29</sup> För att få bukt på problemet behövde något radikalt göras. Skatteverket ansåg att ett entreprenadavdragssystem<sup>30</sup> kunde vara en lämplig lösning och att omvänd skattskyldighet skulle tillämpas inom byggsektorn. Vidare tyckte de att det borde ställas särskilda krav på fakturornas utformning vid arbeten utförda i en entreprenad.<sup>31</sup> Detta för att säkerställa att skatter och avgifter betalades in till staten men även för att gynna en sundare konkurrens.

---

<sup>23</sup> 1 kap. 2 § 4a p. ML

<sup>24</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 2-4c p. ML

<sup>25</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML

<sup>26</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 2-5 p. ML

<sup>27</sup> Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 15

<sup>28</sup> SOU 2002:115 s. 56

<sup>29</sup> RSV Rapport 2001:9 kap. 6.1 Handeln med svart arbetskraft under 1998-2001 hade nått oanade höjder, detta eftersom de beräkningar som gjorts av hur mycket staten kunde tänkas förlora i skattemedel övertröfades flera gånger om i verkligheten.

<sup>30</sup> Entreprenadavdraget skulle gå ut på att säkerställa de skatter och avgifter för den arbetskraft som anlitas av entreprenörerna betalades in till staten.

<sup>31</sup> RSV Rapport 2001:9 kap. 8.1 samt kap 10.4.3 och RSV Rapport 2002:6 kap. 13 samt 14.2

Med anledning av Skatteverkets rapporter tillsatte regeringen en kommission, som kom att kallas Bygghandlingskommissionen, för att utreda åtgärder för att komma till rätta med problemen och ge ett konkret författningsförslag.<sup>32</sup> Resultatet blev SOU 2002:115 ”Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn”. Även bygghandlingskommissionens lösningsförslag var att bland annat införa ett så kallat entreprenadavdrag, samt att införa bestämmelser om omvänd skattskyldighet i ML.<sup>33</sup>

Även i departementspromemorian Bygghandlingskommissionen samt omvänd skattskyldighet, Ds 2004:43 föreslogs att entreprenadavdrag<sup>34</sup> och omvänd skattskyldighet skulle tillämpas inom byggsektorn.<sup>35</sup>

Nästa steg blev att remissinstanserna<sup>36</sup> fick ge deras syn på problemet. De flesta av remissinstanserna ansåg att problemet med skatteundandragande var så pass stort att åtgärder måste vidtas för att få ett stopp på fusket.<sup>37</sup> De ansåg dock att förslaget om bygghandlingskommissionen skulle leda till en orimlig belastning för både företagen och Skatteverkets administrativa system, och borde därför inte införas. Regeringen valde, med hänsyn till kritiken, att inte lämna något lagförslag avseende entreprenadavdrag.<sup>38</sup>

Regeringen ansåg det vara väl utrett att det förelåg stora problem med undandragandet av skatter och avgifter inom byggsektorn.<sup>39</sup> Då fusket leder till inkomstförluster för staten och negativa effekter för de företag inom byggsektorn som är seriösa<sup>40</sup>, ville regeringen införa omvänd skattskyldighet inom byggsektorn för att motverka skatteundandragandet.<sup>41</sup> Regeringen ansåg att fördelarna med omvänd skattskyldighet överväger de nackdelar som finns.<sup>42</sup>

## **2.2.2 EG- rättslig bakgrund**

För att Sverige skulle få införa omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, krävdes ett be- myndigande enligt artikel 27 (artikel 395) i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

---

<sup>32</sup> SOU 2002:115 s. 55-56

<sup>33</sup> SOU 2002:115 s. 364 samt s. 369- 401

<sup>34</sup> Ds 2004:43 s. 90

<sup>35</sup> Ds 2004:43 s. 258- 269

<sup>36</sup> Remissinstanserna var bland annat Länsrätten i Stockholms län, Skatteverket, Konkurrensverket, Vägverket, SABO, FAR, NCC, Skanska, Sverigesbyggindustrier, Målaremästarna, EIO. VVS- installatörerna, Plåtslagariernas riksförbund, Maskinentreprenörerna, Glasbranschföreningen, Fortifikationsverket, Sverigesbyggnadsarbetar förbund, Sveriges advokatsamfund och Näringslivets Regelnämnd. Se prop 2005/06:130 s. 30-31

<sup>37</sup> Prop. 2005/06:130 s. 30

<sup>38</sup> Prop. 2005/06:130 s. 12- 13

<sup>39</sup> Prop. 2005/06:130 s. 31

<sup>40</sup> Prop. 2005/06:130 s. 31

<sup>41</sup> Prop. 2005/06:130 s. 35-36

<sup>42</sup> Prop. 2005/06:130 s. 37



Detta eftersom EG-rätten har företrädare framför vår nationella rätt.<sup>43</sup> Det sjätte direktivets syfte är att tillämpningen av reglerna inom mervärdesskatt i EU ska harmoniseras.<sup>44</sup> Huvudregeln i direktivet återfanns i artikel 21.1 a första meningen (artikel 193). Huvudregeln anger att skattskyldig för mervärdesskatt ska vara den som omsätter en vara eller en tjänst. Artikel 27 (artikel 395) ger i sitt första stycke medlemsstaterna rätten att ansöka om bemyndigande från kommissionen för att införa regler som avviker mot huvudregeln i direktivet. För att bemyndigande ska ges krävs att avvikelserna förenklar skatteuttaget eller är till för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande.<sup>45</sup> Dessutom får inte åtgärden ”*mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet*”<sup>46</sup>.

I propositionen antogs att Sverige skulle få ett bemyndigande att införa de nya reglerna, då regeringen ansåg att de föreslagna reglerna var proportionerliga och tillräckligt väl avgränsade. Dessutom hade tidigare getts bemyndigande för snarlika regelsystem till Österrike, Tyskland och Nederländerna.<sup>47</sup> I väntan på besked om bemyndigandet, angavs inget datum för förslag till ikraftträdande av reglerna i propositionen.<sup>48</sup> Den 1 juni 2006 antog riksdagen i SFS 2006/1031 regeringens förslag om nya regler.

Rådets sjätte direktiv har ändrats ett flertal gånger under årens lopp, bland annat genom Rådets direktiv 2006/69/EG<sup>49</sup>. Här anges att principen om omvänd skattskyldighet ska kunna tillämpas i vissa bestämda fall, för att hindra skatteflykt och skatteundandragande.<sup>50</sup> Direktivet innehåller en ändring som innebär, att ett artikel 27 (artikel 395) bemyndigande inte längre behövs. Alla medlemsländer ska ha möjligheten att införa regler om omvänd skattskyldighet, men de behöver inte införa det. Detta då behoven är olika i de olika medlemsländerna.<sup>51</sup>

Den 1 januari 2007 kom ytterligare ett nytt mervärdesskattedirektiv från EG, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Det nya direktivet ersatte sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>52</sup>. Det nya direktivet innehåller en del nya bestämmelser, men är framför allt en omarbetning av Rådets sjätte mervärdesskattedirektiv för tydlighets och effektivitetsskäl, då det tidigare direktivet flera gånger har ändrats på väsentliga punkter.<sup>53</sup> I det nya direktivets artikel 199 ges en möjlighet för

---

<sup>43</sup> Detta bekräftades tidigt i praxis i domarna C-26/62 van Gend & Loos samt C-6/64 Costa v. ENEL

<sup>44</sup> Preamble till Rådets sjätte mervärdesskattedirektiv

<sup>45</sup> Art. 27(1) Rådets sjätte mervärdesskattedirektiv

<sup>46</sup> Art. 27(1) Rådets sjätte mervärdesskattedirektiv

<sup>47</sup> Prop. 2005/06:130 s. 50

<sup>48</sup> Prop. 2005/06:130 s. 58

<sup>49</sup> Rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser

<sup>50</sup> Rådets direktiv 2006/69/EG, Preamble p. 6

<sup>51</sup> Rådets direktiv 2006/69/EG, Preamble p. 1 och 3

<sup>52</sup> Mervärdesskattedirektivet, Preamble p. 2

<sup>53</sup> Mervärdesskattedirektivet, Preamble p. 1 och 3

medlemsländerna att införa omvänd skattskyldighet på vissa områden, exempelvis inom byggbranschen.<sup>54</sup>

I och med de nya direktiven var ett bemyndigande inte längre nödvändigt, för att kunna införa de nya reglerna. Därför beslutade regeringen i november 2006 att de nya reglerna skulle träda ikraft den 1 juli 2007.<sup>55</sup>

### **2.3 Avslutande synpunkter**

Då det i flera utredningar har framkommit att det förekommer undandragande av skatter och avgifter i så pass stor utsträckning, anser vi att det var behövt att något gjordes för att få ett stopp på det. Detta främst för att det är de seriösa byggföretagen som håller sig inom lagens ramar och staten, det vill säga alla skattebetalare, som drabbas av fusket.

## **3 De nya reglerna inom byggsektorn**

Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn finns i 1 kapitlet 2 § 2 stycket ML. För att omvänd skattskyldighet ska tillämpas krävs att tre kriterier är uppfyllda.

1. Det ska vara frågan om en tjänst som klassificeras som en byggtjänst.
2. Tjänsten ska förvärvas av någon som bedriver byggverksamhet samt,
3. tjänsten måste vara omsatt inom landet.<sup>56</sup>

Den svenska lagstiftaren har själv fått avgöra vilka tjänster, samt vilka leverantörer, tillhandahållare och förvärvare som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten.<sup>57</sup> Mer om konsekvenserna av detta i avsnitt 6.2.

---

<sup>54</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 199 (1a-b, 3)

<sup>55</sup> SFS 2006:1293

<sup>56</sup> Prop. 2005/06:130 s. 39-41

## 3.1 Tjänster som omfattas

Vi vill börja med att klarlägga att det endast är tjänster som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet.<sup>58</sup> Rena varuförsäljningar är inte tjänster och omfattas därmed inte av reglerna. En byggnads- eller anläggningsentreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst. Om man i samband med entreprenaden tillhandahåller varor och material ska allt betraktas som tjänst, och omfattas av omvänd skattskyldighet.<sup>59</sup> Det kan i många situationer vara svårt att bedöma om det tillhandahållna är en tjänst eller en vara, vi kommer att återkomma till detta i kapitel 4.

### 3.1.1 SNI 2002

Vid bedömandet av vilka tjänster som omfattas är Standarden för svensk näringsgrensindelning, SNI 2002, av stor betydelse. SNI-koderna finns till för statistikföring och bygger på en EG-förordning som har till syfte att kunna ge en gemensam bas för hur statistiken ska föras inom EU.<sup>60</sup> De svenska SNI-koderna utgör inte lagtext. Det är gällande SNI-koder som avgör om en byggtjänst föreligger eller inte.<sup>61</sup> Ett företag kan få flera olika SNI-koder om det sysslar med fler än en verksamhet, vilket oftast är det vanligaste. Om ett företag får flera SNI-koder får det en huvudkod för huvudverksamheten och sidokoder för övriga verksamheter. Vilka SNI-koder ett företag får, beror på de uppgifter som företagets företrädare lämnar till Skatteverket vid skatte- och avgiftsanmälan. Ett företag kan ändra sin/sina SNI-koder genom en ändringsanmälan till Skatteverket.<sup>62</sup> Skatteverket gör dock ingen kontroll av att företagen faktiskt utövar de verksamheter som de har SNI koder för.<sup>63</sup> Därför har inte företagets registrerade SNI-kod någon betydelse vid avgörandet om omvänd skattskyldighet ska tillämpas, utan det som är avgörande är vilken SNI-kod som den utfärdade tjänsten omfattas utav.<sup>64</sup>

I SNI 2002 görs en statistisk klassificering av företag och arbetsplatser efter vilken verksamhet de bedriver.<sup>65</sup> SNI 2002 bygger på EG:s näringsgrensstandard, NACE Rev. 1.<sup>66</sup>, och tanken är att samma näringsgrensindelning ska tillämpas i hela EU.<sup>67</sup> NACE finns främst till för statistikändamål.<sup>68</sup> I mervärdesskattedirektivet finns inget som säger hur bedömning-

---

<sup>57</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 199 p. 2

<sup>58</sup> 1 kap. 2 § 1 st. p. 4b samt 1 kap. 2 § 2 st. ML

<sup>59</sup> Prop. 2005/06:130 s. 41

<sup>60</sup> Kommissionens Förordning 29/2002, Preamble p. 1 och 3 och Prop. 2005/06:130 s. 38

<sup>61</sup> 1 kap. 2 § 2 st. ML

<sup>62</sup> Prop. 2005/06:130 s. 38-39

<sup>63</sup> Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen s. 20

<sup>64</sup> Prop. 2005/06:130 s. 41 och SKV:s skrivelse nr 3 2007-06-26, s. 2 samt fråga 5

<sup>65</sup> SNI 2002 via [www.scb.se/templates/Listning2\\_\\_\\_\\_35024.asp](http://www.scb.se/templates/Listning2____35024.asp) och Prop. 2005/06:130 s. 38

<sup>66</sup> Nomenclature statistique des Activités Economiques dans les Communautés Européennes

<sup>67</sup> Kommissionens Förordning 29/2002, Preamble p. 1 och 3 och Prop. 2005/06:130 s. 38

<sup>68</sup> Kommissionens Förordning 29/2002, Preamble p. 1

en av vilka tjänster som omfattas ska göras, mer än att det ska handla om tillhandahållande av byggtjänster avseende fast egendom.<sup>69</sup> Medlemsstaterna får därmed själva avgöra vilka tjänster som ska omfattas.<sup>70</sup> Detta innebär att NACE inte behöver beaktas vid bedömandet av vilka tjänster som mervärdesskattedirektivet beviljar undantag för. Då den svenske lagstiftaren har valt att använda sig av SNI-koderna för att bedöma vad som är en byggtjänst eller inte, spelar även NACE en stor roll. Detta då SNI bygger på NACE, som är gällande EG rätt och ska följas.

### **3.1.1.1 SNI 2007**

På EU nivå har det antagits två nya förordningar<sup>71</sup> om uppdatering av NACE rev. 1 till Nace rev. 2. Den nya reviderade Nace ska tillämpas från och med januari 2008.<sup>72</sup> Då den svenska näringsgrensindelningen bygger på NACE, innebär detta att även de svenska SNI-koderna kommer att uppdateras. Den uppdaterade versionen av SNI-koderna kallas SNI 2007 och kommer att gälla från och med 1 januari 2008. I och med ikraftträdandet kommer SNI 2002 att ändras totalt, då alla enheter i SCB:s företagsregister tilldelas nya SNI-koder enligt SNI 2007.<sup>73</sup> Den totala ändringen beror på att de första fyra (av fem) siffrorna i SNI 2007 måste överrensstämma med Nace rev. 2. Den femte siffran får användas till egna nationella indelningar. För byggverksamhet kommer detta att innebära att SNI-koden inte längre börjar på 45. Istället kommer den att börja på antingen 41, 42 eller 43<sup>74</sup>, detta eftersom antalet klasser i SNI 2007 kommer att öka mot SNI 2002.<sup>75</sup> Den nya kodifieringen kommer att medföra att vissa tjänster som tidigare klassats som byggtjänster inte kommer att anses vara byggtjänster, och att vissa tjänster som tidigare inte ansetts vara byggtjänster kommer att klassas som byggtjänster.<sup>76</sup> Mer om följderna av ändringen i SNI-koderna i kapitel 7.

### **3.1.2 Byggverksamhet**

Enligt lagtexten i 1 kapitlet 2 § 2 stycket ML ska omvänd skattskyldighet tillämpas på ”1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI-koder) kan hänföras till mark och grundarbeten,

---

<sup>69</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 199 p. 1a

<sup>70</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 199 p. 2

<sup>71</sup> Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2 och om ändringar av Rådets förordning (EEG) nr 3037/90 och vissa EG-förordningar om särskilda statistikområden och Kommissionens förordning (EG) nr 973/2007 av den 20 augusti 2007 om ändringar av vissa EG-förordningar om särskilda statistikområden för att tillämpa den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2

<sup>72</sup> Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1893/2006, Art. 8 p. 2

<sup>73</sup> Statistiska centralbyrån, Ny näringsgrensindelning 2007, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

<sup>74</sup> Kodnyckel SNI 2007- SNI 2002, Statistiska centralbyrån, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

<sup>75</sup> Statistiska centralbyrån, Ny näringsgrensindelning 2007, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

<sup>76</sup> Kodnyckel SNI 2007- SNI 2002 samt kodnyckel SNI 2002- SNI 2007, Statistiska centralbyrån, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

*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.”*

Därmed ska det som enligt ML anses vara byggverksamhet omfatta ovanstående områden och innebörden av begreppen ska vara densamma som i gällande SNI.<sup>77</sup> Aktiviteter som anses vara byggverksamhet hittas i SNI 2002 under avdelning F och huvudgrupp 45.

Då SNI 2007 inte har trätt ikraft när vi skriver denna uppsats, kommer vi i fortsättningen att utgå från SNI 2002.

### **3.1.2.1 Mark- och grundarbeten**

Mark- och grundarbeten har SNI kod 45.1. Till denna grupp hör bland annat tjänster som rivning av byggnader och andra byggkonstruktioner, röjning av byggplatser, schaktning, sprängning, dikning med mera vid byggande av hus och anläggningar, dränering av skogs- och jordbruksarealer samt markundersökningar som till exempel provborrning och provtagning i samband med byggnads- och anläggningsarbete.<sup>78</sup> Däremot omfattas inte brunnsborrning och brunnsgrävning av denna kategori.<sup>79</sup>

### **3.1.2.2 Bygg- och anläggningsarbeten**

SNI kod 45.2. Hit hör tjänster som uppförande, ombyggnad och reparation av olika typer av byggnader, uppförande av prefabricerade hus (dock ej egentillverkade), uppförande av byggnadsverk som exempelvis broar, tunnlar, viadukter och olika slags linjenät, tak arbeten, anläggning av bland annat vägar, gator, järnvägar och flygfält, hamnar, dammar och kanaler samt byggnadsverksamhet där viss specialkunskap krävs, som exempelvis pålning, håltagning i betong och avfuktning av byggnader.<sup>80</sup>

### **3.1.2.3 Bygginstallationer**

Denna grupp omfattar tjänster som el-, kyl-, frys- och bygginstallationer och isolerings-, ventilations-, VVS - samt värme- och sanitetsarbete.<sup>81</sup>

### **3.1.2.4 Slutbehandling av byggnader**

Till denna grupp hör bland annat puts-, fasad-, och stucketörsarbeten, byggnadssnickeriarbeten som till exempel installation av icke egentillverkade byggnadsdelar, flyttning av väggar, och montering av inredningar. Till gruppen hör även in- och utvändiga måleriarbeten och golv- och vägbeläggningsarbeten som exempelvis kakelsättning, klinkerläggning, tapetsering och läggning av olika slags golv.<sup>82</sup>

---

<sup>77</sup> Prop. 2005/06:130 s. 41

<sup>78</sup> SNI 2002 Avdelning F grupp 45.1

<sup>79</sup> SNI 2002 Avdelning F grupp 45.1

<sup>80</sup> SNI 2002 Avdelning F grupp 45.2

<sup>81</sup> SNI 2002 Avdelning F grupp 45.3

<sup>82</sup> SNI 2002 Avdelning F grupp 45.4

### 3.1.2.5 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

Denna grupp omfattar helt enkelt det som rubriken anger, det vill säga bygg och anläggningsmaskiner med förare, som hyrs ut mot ersättning efter tid.<sup>83</sup>

### 3.1.2.6 Byggstädning

Byggstädning har inte en SNI-kod som börjar på 45<sup>84</sup> som de ovan nämnda tjänsterna. Detta har den dock haft tidigare. I förarbetena anses att byggstädning är en vanligt förekommande tjänst vid bygg- och anläggningsarbeten och därför ska även detta tillhandahållande omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet.<sup>85</sup>

### 3.1.2.7 Uthyrning av arbetskraft

Anledningen till att även uthyrning av arbetskraft omfattas, är att Riksskatteverkets rapporter<sup>86</sup> visade att det var i samband med att arbetskraft hyrs ut för att utföra byggtjänster, som en väsentlig del av fusket med mervärdeskatt inom byggsektorn förekom.<sup>87</sup> Den arbetskraft som omfattas är den arbetskraft som utför någon av de byggtjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet.<sup>88</sup> Skatteverket har sagt att uthyrning av arbetskraft föreligger när ett företag hyr ut personal och kunden bestämmer arbetsuppgifter, arbetsmetoder och står för arbetsledningen. Leverantören har inget garantiansvar för utfört arbete och tar betalt för den tid kunden hyrt arbetskraft.<sup>89</sup> Den här definitionen av uthyrning av arbetskraft anser vi vara rimlig, och därför ansluter vi oss till den.

Gränsdragningsproblem som kan aktualiseras på grund av att uthyrning av arbetskraft ska omfattas av de nya reglerna, blir bara aktuella för svenska företagare. Detta eftersom omvänd skattskyldighet, redan sedan tidigare, gäller för all uthyrning av arbetskraft från utländska företagare.<sup>90</sup>

## 3.1.3 Tjänster som inte omfattas

Vissa tjänster som ligger väldigt nära byggtjänster, klassificeras inte som byggtjänster enligt SNI 2002 och därför ska inte omvänd skattskyldighet användas på dessa. Tjänster som inte omfattas är bland annat plantering och skötsel av grönytor, fastighetsskötsel på uppdrag inkluderat mindre reparationer, arkitektversamhet, byggkonsultverksamhet och projektledning, installation och montering av industriutrustning, uthyrning av byggmaskiner utan förare, uthyrning av byggnadsställningar utan montering, rena landsvägstransporter, tillverk-

---

<sup>83</sup> SNI 2002 Avdelning F grupp 45.5

<sup>84</sup> Byggstädning har SNI kod 74.701

<sup>85</sup> Prop. 2005/06:130 s. 41

<sup>86</sup> RSV rapport 2001:9 s. 31 och RSV rapport 2002:6 s. 55

<sup>87</sup> Prop. 2005/06:130 s. 40

<sup>88</sup> 1 kap. 2 § 2 st. 3 p. ML

<sup>89</sup> Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 12

<sup>90</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML samt prop. 2005/06:130 s. 66-67

ning och uppförande av egentillverkade monteringsfärdiga hus samt installation av egentillverkade byggnadssnickerier.<sup>91</sup>

Lagstiftaren har i ML valt att följa klassificeringen i SNI 2002, och skiljer därmed byggnads- och anläggningsarbeten från arbeten som ritning, konstruktion och projektledning.<sup>92</sup> Enligt förarbetena<sup>93</sup> har det inte framkommit att det finns ett problem med undandragandet av mervärdesskatt vid tjänster som ritning, konstruktion och projekterings tjänster så därför ska inte dessa tjänster omfattas av omvänd skattskyldighet.

Anledningen till att inte egentillverkade monteringsfärdiga hus, uppförandet av monteringsfärdigahus av tillverkaren och installation av egentillverkade byggnadssnickerier omfattas, är att dessa har en SNI-kod som faller utanför byggverksamhet.<sup>94</sup> Att dessa inte ses som byggtjänster beror på att tillhandahållandet ses som leverans av en vara och inte som en tjänst. Att tillverka husdelar eller byggnadssnickerier i en fabrik, anser vi vara produktion av en vara. Däremot tycker vi att installering och montering borde utgöra en byggtjänst. Detta då vi inte anser att det ska spela någon roll om ett hus byggs på plats bräda för bräda eller om det kommer färdiga väggelement som monteras ihop. Det kunden har efterfrågat är huset, och uppsättningen av detta borde anses vara byggtjänst oavsett hur uppsättningen går till och vem som gör den.

Det samma gäller för montering och installation av egentillverkade monteringsfärdiga byggnader av betong och egentillverkade monteringsfärdiga hus av metall, det vill säga de utgör inte byggtjänster enligt SNI 2002.

När tjänster som ligger så pass nära byggtjänster inte omfattas av reglerna, kan det i många situationer vara väldigt svårt att avgöra vilken slags tjänst som egentligen har utförts. Vi kommer att återkomma till denna problematik i kapitel 5.

### 3.2 Förvärvare som omfattas

För att regeln om omvänd skattskyldighet ska bli tillämplig krävs, förutom att det är en byggtjänst som tillhandahålls, att förvärvaren av tjänsten är en näringsidkare som inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster i sin verksamhet. Vidare kan även en förvärvare som inte brukar tillhandahålla byggtjänster omfattas av regeln om han tillhandahåller tjänsten vidare till en näringsidkare som i sin verksamhet tillhandahåller byggtjänster mer än bara tillfälligt.<sup>95</sup> Det spelar alltså ingen roll vilken verksamhet som näringsidkaren bedriver, utan köper denne byggtjänster mer än bara tillfälligt omfattas han av reglerna.<sup>96</sup> Anledningen till denna utformning av bestämmelserna är att reglerna inte ska kunna kringgå genom

---

<sup>91</sup> Skatteverket, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, s. 6, via <http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/omvandskattskyldighetinombyggsektorn.4.47eb30f51122b1aad28000545.html> 2007-10-05

<sup>92</sup> 2 kap. 7 § 2 st. och 8 § 2 st. ML

<sup>93</sup> Prop. 2005/06:130 s. 43

<sup>94</sup> De har SNI-kod 20.301 samt 20.302

<sup>95</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 4b p. ML

<sup>96</sup> Se avsnitt 3.2.1

att ett företag som i normala fall inte sysslar med byggtjänster sätts in i entreprenadkedjan och bryter den omvända skattskyldigheten.<sup>97</sup>

### 3.2.1 ”Inte bara tillfälligt”

Tolkningsproblem uppkommer när det ska avgöras om en näringsidkare ”inte bara tillfälligt”<sup>98</sup> omsätter byggtjänster. I förarbetena sägs att ”inte bara tillfälligt” innebär att näringsidkaren i sin näringsverksamhet mer än bara undantagsvis eller vid enstaka tillfällen omsätter byggtjänster.<sup>99</sup> Skatteverket har sagt att vad som innebär ”mer än bara tillfälligt” måste avgöras i varje enskilt fall.<sup>100</sup> På en förfrågan från en lantbrukare som i sin verksamhet har en traktorgrävare, som han regelbundet (men till liten del) under vissa delar av året utför grävningensarbeten enligt SNI-kod 45.110 med, har Skatteverket sagt att detta är att anse som mer än bara tillfälligt.<sup>101</sup> Det har i doktrinen<sup>102</sup> framförts kritik mot att ”inte bara tillfälligt” inte har definierats mer av lagstiftaren. Frågan är var gränsen går, är det när en byggtjänst omsatts minst två gånger eller måste det vara fler gånger? Vilket tidsperspektiv ska användas? Är det det senaste året eller hela tiden under vilken näringsverksamheten har existerat? Eller ska en bedömning göras utifrån hur stor del av företagets omsättning som byggtjänsten utgör? Dessa frågor tror vi att domstolarna kommer att få ge svar på inom de närmsta åren. Vi kommer inte att gå in på dessa frågor mer djupgående i detta arbete.

### 3.2.2 Staten eller kommunen som förvärvare

Vi har i avgränsningarna valt att inte gå in och behandla hur försäljning av byggtjänster till staten och kommunen behandlas. Vi vill bara kort tillägga, att även staten och kommunen kan anses vara byggföretag.<sup>103</sup> Detta innebär att omvänd skattskyldighet i vissa fall ska tillämpas på försäljning till staten eller kommunerna. Omvänd skattskyldighet ska tillämpas om staten eller kommunen förvärvar en byggtjänst till en del av dess verksamhet som är yr-

---

<sup>97</sup> Prop. 2005/06:130 s. 46 och s. 65

<sup>98</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 4b p. ML

<sup>99</sup> Prop. 2005/06:130 s. 65

<sup>100</sup> Skatteverkets svar på vanliga frågor – Vad innebär det att en köpare mer än bara tillfälligt utför byggtjänster via [www.skatteverket.se/funktioner/svarpavanligafragor/foretagmoms/foretagmomsomvandskattskyldighetinombyggsektorn/20070914vadinnebaradetattenkoparemerantillfalligtutforbyggtjanster.5.383cc9f31134f01c98a800012460.html](http://www.skatteverket.se/funktioner/svarpavanligafragor/foretagmoms/foretagmomsomvandskattskyldighetinombyggsektorn/20070914vadinnebaradetattenkoparemerantillfalligtutforbyggtjanster.5.383cc9f31134f01c98a800012460.html) 2007-09-28

<sup>101</sup> Skatteverkets skrivelse nr. 3 2007-06-26, fråga 6

<sup>102</sup> Se bl.a. Staffan Renström, Mervärdeskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 123 samt Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 32

<sup>103</sup> Skatteverkets ställningstagande 2007-05-07 - Kommunerna och de nya reglerna om omvänd skattskyldighet till mervärdeskatt vid inköp av byggtjänster, s. 1 och Skatteverkets ställningstagande 2007-05-07 - Staten och de nya reglerna om omvänd skattskyldighet till mervärdeskatt vid inköp av byggtjänster, s. 1



kesmässig.<sup>104</sup> Problemet här är att avgöra vilka verksamheter som är yrkesmässiga. Av utrymmesskäl behandlar vi inte detta mer i denna uppsats.

### 3.3 Omsättning inom landet

Det tredje kriteriet för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas är att tjänsten är omsatt i Sverige. I 1 kapitlet 1 § 1 stycket 1 punkten ML är ett av de grundläggande kriterierna för att mervärdesskatt ska betalas till svenska staten att omsättningen är gjord inom landet. Denna grundläggande förutsättning gäller även för omvänd skattskyldighet, vilket innebär att tjänsten måste vara omsatt i Sverige.<sup>105</sup> Tjänster som är gjorda på en fastighet som är belägen i Sverige, anses vara omsatta i Sverige.<sup>106</sup> Om en tjänst som innebär uthyrning av arbetskraft från utlandet är omsatt inom Sverige bedöms enligt 5 kapitlet 7 § 1 stycket ML. Sammanfattningsvis kan sägas om reglerna i 5 kapitlet 7 § ML att uthyrning av arbetskraft anses omsatt i Sverige om uthyrningen görs till en näringsidkare i Sverige.

### 3.4 Avslutande synpunkter

Vi tror att de nya reglerna kommer att vålla många problem. Detta eftersom det i många fall kommer att vara svårt att avgöra vad som är en byggtjänst respektive annan tjänst och vad som anses vara tjänst respektive leverans av vara. Mer om detta i nästa kapitel. Vi tror även att det kommer att uppkomma många problem när det ska bedömas om en näringsidkare anses vara verksam inom byggsektorn ”mer än bara tillfälligt”.

Vi anser det vara tveksamt hur klokt det är att knyta utomstående regler till skattelagstiftningen. Visserligen har så gjorts till vissa redovisningsregler<sup>107</sup>, men dessa är utformade att samspela med varandra. Syftet när de skrevs var att de skulle fungera ihop.<sup>108</sup> Detta syfte till koppling kan inte anses finnas mellan SNI-koderna och reglerna om omvänd skattskyldighet. På grund av att SNI-koderna har funnits en längre tid och syftet med dem är att endast användas vid statistikföring.

---

<sup>104</sup> Skatteverkets ställningstagande 2007-05-07 - Kommunerna och de nya reglerna om omvänd skattskyldighet till mervärdesskatt vid inköp av byggtjänster, s. 1 och Skatteverkets ställningstagande 2007-05-07 - Staten och de nya reglerna om omvänd skattskyldighet till mervärdesskatt vid inköp av byggtjänster, s. 1

<sup>105</sup> Prop. 2005/06:130 s. 42

<sup>106</sup> 5 kap. 4 § 1 st. ML

<sup>107</sup> Se till exempel 14 kap. 2 § och 4 § IL och 13 kap. 6 § och 16 § ML

<sup>108</sup> Det vill säga att denna koppling sedan länge är ett beprövat sätt att få fram ett bra underlag för beskattningen, se bland annat Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 172-173 och s. 175, SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning, s. 70,91 och 96, Elenor och Magnus Alhager, Sambandet mellan redovisning och beskattning - en introduktion, s. 17-19, Uppl 2:1, 2004, Middleglade Publishing AB, SkatteverketsHandledning, Sambandet mellan redovisning och beskattning, utgiven 2007, s. 27, 33, 35 och 37

## 4 Gränsdragningsproblem- bedömningsgrunder

I många fall kan det vara svårt att bedöma om en byggtjänst föreligger eller inte. Gränsen till andra närliggande tjänster, som inte räknas till byggtjänster, är ibland hårfin. Även att bedöma om ett utfört arbete är att betrakta som ett tillhandahållande av vara eller tjänst, är i många fall svårt att avgöra. I detta kapitel kommer vi att försöka hitta kriterier som kan vara vägledande för att avgöra om en byggtjänst föreligger eller inte.

### 4.1 Ett eller flera tillhandahållanden

Många byggtjänster som utförs består inte bara utav en slags tjänst. Oftast består arbetet av att flera olika tjänster ska utföras, och för att utföra arbetet krävs oftast att även material tillhandahålls. Då det inte är alla tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet, och då rena varuförsäljningar faller helt utanför, är det viktigt att veta hur ett blandat tillhandahållande ska bedömas. Ska allt ses som en enda transaktion eller ska varje del ses som ett eget tillhandahållande?

#### 4.1.1 Huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen

I mervärdesskattedirektivet finns ingen bestämmelse som ger svar på frågan hur blandade tillhandahållanden ska behandlas.<sup>109</sup> Däremot har frågan kommit upp i praxis<sup>110</sup> och i all-

---

<sup>109</sup> I Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN, p. 22 och i Mattias Fris artikel Mervärdesskatt- EG-domstolen förändrar huvudsaklighetsprincipen, s. 519, sägs att mervärdesskattedirektivets artikel 2.1 skulle ge uttryck för att

männa föreskrifter. Härifrån har två principer vuxit fram, huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen. Huvudsaklighetsprincipen innebär att en prestation som består av flera underordnade delar ska beskattas på samma sätt. Huvudprestationen, det vill säga tjänstens huvudsakliga karaktär, ska avgöra hur tillhandahållandet ska beskattas.<sup>111</sup> Delningsprincipen innebär att beskattningsunderlaget får delas upp om en gemensam ersättning utgår för avskiljbara eller fristående prestationer.

I svensk rätt används delningsprincipen som huvudregel.<sup>112</sup> Delningsprincipen återfinns i ML<sup>113</sup> och stadgar att omsättning som bara delvis medför skattskyldighet får delas upp efter *skälig grund*, om inte beskattningsunderlaget klart kan fastställas för de olika delarna var för sig. Denna regel blir exempelvis aktuell att använda om ett byggföretag utför ett blandat tillhandahållande som består av två från varandra fristående tjänster, där bara den ena är en byggtjänst och byggföretaget inte vet exakt hur lång tid varje tjänst har tagit att utföra, och därmed inte hur mycket varje del kostar. I sådana fall får företaget göra en uppdelning efter skälig grund. Detta kan leda till att det föreligger skattskyldighet för en viss del av omsättningen, medan det för en annan del inte föreligger någon skattskyldighet. Vi tycker dock att denna bestämmelse i 7 kapitlet 7 § ML är otydlig och borde kompletteras<sup>114</sup>, så att det klart framgår att den kan tillämpas när det är frågan om olika slags tillhandahållanden. När det inte går att använda delningsprincipen får huvudsaklighetsprincipen användas i stället.<sup>115</sup>

#### 4.1.2 Bedömning i praxis, förarbeten och doktrin

EG- domstolen har berört frågan om hur ett blandat tillhandahållande ska betraktas och när huvudsaklighetsprincipen får användas i flera mål.<sup>116</sup> Målen handlar inte om företag inom byggsektorn, men vi tycker ändå att de är relevanta i vårt arbete, då de på ett allmänt sätt beskriver hur blandade tillhandahållanden ska behandlas. Kriterierna för bedömningen måste vara de samma, oavsett inom vilken sektor den äger rum. Att vi valt de rättsfall som vi gjort, beror på att de ger kriterier för hur ett blandat tillhandahållande ska bedömas, kriterier som vi kommer att ha stor nytta av i våra fallstudier.<sup>117</sup>

EG- domstolen har uttalat, att om ett företag utför en tjänst, som kunden inte direkt har efterfrågat, men som måste utföras för att företaget ska kunna utföra den egentliga tjänst som det tillhandahåller, ska dessa tjänster ses som underordnade den huvudsakliga tjänsten,

---

delningsprincipen ska användas som huvudregel. Vi tycker dock inte att artikel 2.1 uttrycker detta, därför anser vi inte att det finns någon bestämmelse om detta i mervärdesskattedirektivet.

<sup>110</sup> Mål C- 349/96 CPP, p. 26-32

<sup>111</sup> Mål C- 349/96 CPP, p. 26-32

<sup>112</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, s. 400

<sup>113</sup> 7 kap. 7 § 1 st. ML

<sup>114</sup> Se avsnitt 4.5

<sup>115</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007, s. 400

<sup>116</sup> Mål C- 349/96 CPP, Förenade målen C- 308/96 och C- 94/97 Howden Court Hotel, Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN

<sup>117</sup> Se kapitel 5

det vill säga att hela tillhandahållandet anses vara en enda tjänst.<sup>118</sup> Om ett företag tillhandahåller en tjänst mot ett enhetspris som består av flera olika delar, ska detta ses som en enda tjänst. Skattemässigt ska alla dessa deltjänster beskattas som den huvudsakliga tjänsten<sup>119</sup>, enligt huvudsaklighetsprincipen. För att bedöma vilken som är den huvudsakliga tjänsten är det viktigt att hitta och identifiera de delar som kännetecknar tillhandahållandet. Därvid kan bland annat tas hänsyn till hur avtalet är utformat och priset för respektive del. Därefter får en samlad bedömning göras för att avgöra om det rör sig om ett eller flera tillhandahållanden.<sup>120</sup> För att det ska anses vara en tjänst och beskattas enligt huvudsaklighetsprincipen, krävs att alla delar är nödvändiga för genomförandet och att dessa delar har ett nära samband.<sup>121</sup>

Regeringsrätten har uttalat sig om hur ett blandat tillhandahållande ska bedömas i ett par mål.<sup>122</sup> Vid dess bedömning har Regeringsrätten utgått från de kriterier som kommit från EG-domstolens praxis. Regeringsrätten har utgått från dessa kriterier även då det inte handlar om samma typ av tjänster som i målen från EG-domstolen.<sup>123</sup> Detta styrker vår teori om att kriterierna går att använda på alla typer av tjänster och varor. Därför kommer vi att använda oss utav dessa vid våra bedömningar.

Även i förarbetena ges uttryck för att när det är frågan om ett tillhandahållande där både tjänster och material ingår ska allt anses vara ett enda tillhandahållande.<sup>124</sup> Skatteverket har också uttalat att den omvända skattskyldigheten även omfattar varor och material som tillhandahålls i samband med tjänsten<sup>125</sup>, vilket innebär att allt ska ses som en transaktion enligt huvudsaklighetsprincipen.

Förutom de bedömningsgrunder som framkommit i praxis och förarbeten har det även i doktrinen framkommit intressanta synpunkter. Bland annat att huvudsaklighetsprincipen ska användas när en tjänst ska ses som underordnad en annan tjänst om den första tjänsten inte uppfyller kundens huvudsakliga önskan utan bara innebär att önskan kan uppfyllas på ett bättre sätt<sup>126</sup> och när ett tillhandahållande rimligtvis inte kan delas upp i fler delar och

---

<sup>118</sup> Se Mål C- 349/96 CPP, p 30 samt Förenademålen C- 308/96 och C- 94/97 Howden Court Hotel p. 24, Mål C- 200/04 Ist p. 26 samt Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN, p. 28

<sup>119</sup> Mål C- 349/96 CPP, p. 31 och 32

<sup>120</sup> Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN, p. 21 och 22

<sup>121</sup> Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN, p. 25

<sup>122</sup> Se RÅ 2001 ref 69, RÅ 2003 ref 90, RÅ 2004 not 46 samt RÅ 2001 not 23 samt Regeringsrättens dom den 27 mars 2007 Mål nr. 5213-06

<sup>123</sup> I RÅ 2001 ref 69 bedömdes att tillhandahållandet av frukost i en hotellverksamhet är en klart avskiljbar tjänstprestation från tillhandahållandet av rum. Därför ska dessa två ses som två fristående tjänster. I RÅ 2003 ref 90 ansågs de tjänster som en begravningsbyrå erbjuder att utgöra var för sig fristående tjänster. Detta då kunden kan välja vilka tjänster som de vill att begravningsbyrån ska uträtta. Detta då det är lätt att låta någon annan sköta exempelvis blomsterdekorationen. Därför anses inte byråns begravnings-tjänster utgöra underordnande led till huvudtjänsten. I RÅ 2004 not 46 bedömdes en försäkring som såldes ihop med vitvaror, vara ett underordnat led i försäljningen av varan, detta då det var vitvaran som kunden efterfrågade. Allt ska därför ses som försäljning av vara.

<sup>124</sup> Prop. 2005/06130 s. 41

<sup>125</sup> Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 17

<sup>126</sup> Ståhl, Österman, EG- skatterätt, s. 205 se även Regeringsrättens dom den 27 mars 2007 Mål nr. 5213-06 samt Mål C- 200/04 p. 26

dessa delar är klart underordnade och nödvändiga i det huvudsakliga tillhandahållandet<sup>127</sup>. Skattejuristen Magnus Skaaden anser att för att använda sig utav delningsprincipen räcker det inte att en viss tjänst har efterfrågats för sig, utan det krävs att denna tjänst kan fylla en egen funktion separat från andra tillhandahållanden för att en uppdelning ska kunna göras.<sup>128</sup> Han anser vidare att bedömningen av om en tjänst kan utföras av någon annan är irrelevant, utan det relevanta är att avgöra om deltjänsten är ett sätt att på bästa sätt fullgöra den huvudsakliga tjänsten.<sup>129</sup> Detta innebär att hans åsikter går emot Regeringsrättens bedömning i mål RÅ 2003 ref 90. För i det målet ansågs en begravning inte utgöra ett enda tillhandahållande då Regeringsrätten ansåg att varje del lätt kunnat utföras av någon annan.<sup>130</sup> Vi anser att det bör beror på situationen i det enstaka fallet om en tjänst som lätt kan utföras av någon annan är att se som fristående eller inte. Vi anser att i begravningsfallet borde allt ha setts som ett enda tillhandahållande. Detta på grund av tillämpningsförrordningen<sup>131</sup> och eftersom det var begravningen och dessa olika delar som efterfrågades. Vi anser att dessa delar har ett så pass nära samband med varandra att de bör ses som ett enda tillhandahållande. Men sedan finns det utförda tillhandahållanden som består av delar som lätt kan utföras av någon annan som inte har ett så pass nära samband med varandra som begravningstjänsten, och sådana bör givetvis betraktas som fristående tjänster.<sup>132</sup> Att komma ihåg i denna diskussion är att frågan om hur ett tillhandahållande ska bedömas, bara är av intresse att avgöra då delarna beskattas på olika sätt eller med olika skattesatser. Vidare i doktrinen uttalade sig skattejuristen Oskar Henkow<sup>133</sup> om ett leasingfall där han ansåg att om det tecknas två olika kontrakt vid beställandet av två tjänster, talar detta för att två fristående tjänster efterfrågas, men det kan inte vara helt avgörande i bedömningen om ett tillhandahållande ska ses som ett enda eller två från varandra fristående. Vi håller med Henkow om detta, men vi anser att det i bedömningen även måste beaktas vad avtalen handlar om och hur nära varandra avtalen tidsmässigt är slutna.<sup>134</sup>

## 4.2 Vara eller tjänst

Leverans utav en vara föreligger, enligt mervärdesskattedirektivet, när rätten att så som ägare förfoga över materiella tillgångar har överförts.<sup>135</sup> Det är således inte av betydelse hurvida någon äganderättsövergång i rättslig mening har skett eller inte.<sup>136</sup> Alla transaktioner som

---

<sup>127</sup> Skaaden, Magnus, Mervärdesskatt – tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, s. 521

<sup>128</sup> Skaaden, Magnus, Mervärdesskatt – tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, s. 524

<sup>129</sup> Skaaden, Magnus, Mervärdesskatt – tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, s. 525

<sup>130</sup> Vad gäller begravningar finns i Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 Art. 4 samt p. 7 i preambeln bestämmelser som tyder på att en begravning ska anses utgöra en enda tjänst, trots att den består av flera olika delar.

<sup>131</sup> Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 Art. 4 samt p. 7 i preambeln

<sup>132</sup> Se bland annat diskussionen i avsnitt 5.5.3 och 5.7.3

<sup>133</sup> Henkow, Oskar, Mervärdesskatt- ett eller flera tillhandahållanden, s. 29

<sup>134</sup> Se vidare diskussion om detta i avsnitt 5.3.4

<sup>135</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 14 (1)

<sup>136</sup> Mål C-320/88 SAFE, p. 9

inte ses som leverans utav vara ses som tillhandahållande av tjänst.<sup>137</sup> En liknande definition återfinns i 1 kapitlet 6 § ML, där sägs att med ”*vara förstås materiella ting*” och med ”*tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet*”.

I vissa fall kan ett tillhandahållande ha karaktärsdrag av både tjänst och vara. EG-domstolen har i ett par mål<sup>138</sup> givit riktlinjer för hur dessa transaktioner ska behandlas mervärdesskattemässigt. När det ska avgöras om det är frågan om en vara eller en tjänst, måste hänsyn tas till vad kunden egentligen efterfrågat.<sup>139</sup> För att avgöra om ett tillhandahållande är leverans av vara eller utförande av tjänst, måste en samlad bedömning av kännetecknen för tillhandahållandet göras.<sup>140</sup> Kriterier som väger in i bedömningen är bland annat tjänstens betydelse för leveransen av varan, omfattningen av de båda delarna, varaktigheten samt kostnaden för varan respektive tjänsten.<sup>141</sup> EG-domstolen har dock uttryckligen sagt att kostnaden för respektive del inte har en avgörande betydelse, men att det är en bra objektiv uppgift vid klassificeringen.<sup>142</sup> Detta gör att det inte går att sätta en direkt mätbar gräns. Exempelvis går det inte att säga att ett tillhandahållande utgör en varuförsäljning bara för att varans värde utgör 80- 85% av tillhandahållandet. Skulle tjänsten vara avgörande för användandet av varan, måste tjänsten ses som det huvudsakliga tillhandahållandet.<sup>143</sup> Ju mer en varas beskaffenhet anpassas eller ändras efter kundens specifika behov och önskemål, desto mer talar det för att det är en tjänst som föreligger.<sup>144</sup> I doktrin har framförts att det visar på att det krävs betydande tjänsteinslag för att ett tillhandahållande som består av en installationsleverans ska betraktas som tillhandahållande av tjänst.<sup>145</sup> Vi anser att det krävs att kundens specifika behov och önskemål förändrar den ursprungliga varan relativt mycket och att det innebär mer arbete för företaget som står för tillhandahållandet, för att en installationsleverans ska ses som tillhandahållande av tjänst. Som ett exempel på detta kan tas köpet av ett fabriksproducerat färdighus. Sådana hus anses vara leverans utav vara och inte tillhandahållande utav en tjänst.<sup>146</sup> Skulle kunden önska att huset hade treglas fönster istället för tvåglas fönster och leverantören ändrar huset efter önskemålen, kan inte detta anses göra att tillhandahållandet betraktas som tjänst. Denna ändring innebär ingen större förändring för tillverkaren, han kan fortfarande bygga huset enligt samma ”originalmall” som andra hus bara att han väljer andra fönster. Skulle köparen däremot ändra det ursprungliga huset totalt, exempelvis helt göra om planlösningen, flytta ingångar med mera skulle tillverkaren inte kunna följa ”originalmallen”. En sådan anpassning tycker vi talar för att det utförda

---

<sup>137</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 24

<sup>138</sup> Se bl.a. Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN, Mål C- 349/96 CPP, Mål C- 231/94 Faaborg- Gelting samt Mål C- 41/04 Levob

<sup>139</sup> Mål C- 349/96 CPP, p. 30

<sup>140</sup> Mål C- 231/94 Faaborg- Geltingen, p. 12

<sup>141</sup> Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, p. 36 och 38, och Mål C- 41/04 Levob, p. 28 och 30

<sup>142</sup> Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN, p. 37

<sup>143</sup> Larsson, Samuelsson, Den nya byggmomsen, s. 25

<sup>144</sup> Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN, p. 39-40

<sup>145</sup> Fri, Mattias, Mervärdesskatt – EG-domstolen förändrar huvudsaklighetsprincipen, s. 522

<sup>146</sup> Se SNI-kod 51.530

tillhandahållandet mer får karaktären som tjänst än som leverans utav vara, eftersom huset anpassas och ändras efter kundens specifika behov och önskemål.

Även i förarbetena har problemet med vad som ska anses vara leverans av vara och tillhandahållande av tjänst uppmärksamats. Där sägs att viktiga kriterier för att avgöra om ett tillhandahållande är leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst inom byggsektorn, är avtalet, priset, arbetstiden och arbetskostnaden.<sup>147</sup>

### 4.3 Byggtjänst eller annan tjänst

När det gäller att avgöra huruvida en tjänst som tillhandahålls är en byggtjänst eller inte, bör först och främst utredas vilken slags tjänst som efterfrågas. Vid denna utredning måste hänsyn tas till huruvida det är frågan om en eller flera tjänster. Om det rör sig om flera tjänster ska det även utredas om dessa hör ihop eller bör betraktas som olika tillhandahållanden av tjänster. Vid bedömningen bör samma kriterier som de som nämnts i avsnitt 4.1 användas. När det klarlagts vilka tjänster eller vilken tjänst det handlar om, avgör tjänstens SNI-kod om det är en byggtjänst eller inte.<sup>148</sup> Detta eftersom SNI-koderna är av avgörande betydelse för vad en tjänst klassas som.

Om ett företag är osäkert på vilken SNI-kod en viss tillhandahållen tjänst har, är det bara att gå in på Företagsregistrets hemsida och söka på tjänsten.<sup>149</sup>

### 4.4 Kort sammanfattning av viktiga kriterier

Här kommer en kort sammanfattning i punktform, av de kriterier vi tycker är viktiga för att bedöma om en tjänst är en byggtjänst eller inte. Punkterna i sammanfattningen är hämtade från kapitlets tidigare avsnitt och kommer främst från de rättsfall vi studerat. Anledningen till den kortfattade sammanfattningen är att ge läsaren en lättare överblick över de kriterier vi kommer att använda oss av i kapitel 5, där vi i egenkonstruerade fall bedömer om en byggtjänst föreligger eller inte.

#### 4.4.1 Ett eller flera tillhandahållanden

För att avgöra om det är ett eller flera tillhandahållanden måste följande punkter beaktas.

- Tjänster som kunden inte direkt efterfrågar ska ses som underordnade den huvudsakliga tjänsten, allt är samma tjänst.
- Tillhandahålls flera tjänster till ett enhetspris, talar det för att det ska anses utgöra en enda tjänst
- För att bedöma vilken som är den huvudsakliga tjänsten måste de delar som kännetecknar tillhandahållandet hittas och identifieras.

---

<sup>147</sup> Prop. 2005/06:130 s. 43-44

<sup>148</sup> Prop. 2005/06:130 s. 40-41

<sup>149</sup> Företagsregistret via <http://www.foretagsregistret.scb.se/sni/whsnisok.asp>

- För att allt ska ses som en tjänst krävs att alla delar har ett nära samband och att de är nödvändiga för genomförandet av huvudtjänsten.

#### 4.4.2 Vara eller tjänst

För att bedöma om ett utfört tillhandahållande är att se som vara eller tjänst, görs en sammanvägning av följande kriterier:

- Vad efterfrågar kunden
- Vad betyder tjänsten för leveransen utav varan
- Omfattningen av tjänsten respektive varan
- Varaktigheten för delarna
- Samt kostnaden för varan respektive tjänsten

#### 4.4.3 Byggtjänst eller annan tjänst

För att avgöra om det är en byggtjänst eller inte är det viktigt att konstatera,

- Vilken SNI-kod tjänsten har, samt
- Vilken den huvudsakliga tjänsten är vid ett blandat tillhandahållande som ses som ett enda tillhandahållande

### 4.5 Avslutande synpunkter

Vi anser att 7 kapitlet 7 § ML borde kompletteras. Detta eftersom vi finner lagrummet något oklart. Vi tycker inte att det klart och tydligt framgår att beskattningsunderlaget får delas upp för blandade tillhandahållande som delvis träffas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Vi tycker att ett tredje stycke i paragrafen borde ha införts som säger att beskattningsunderlaget får delas upp, när omvänd skattskyldighet bara blir tillämpligt på delar av ett tillhandahållande. Första stycket stadgar att ett tillhandahållande får delas upp enligt delningsprincipen och beskattas var för sig efter *skälig grund*. När bestämmelsen infördes var tanken att man skulle få dela på sådan omsättning som var skattefri och sådan som var skattepliktig.<sup>150</sup> Analogt borde samma möjlighet finnas, då det gäller den omvända skattskyldigheten. Men eftersom analogier bör användas restriktivt i skatterätten, bör det förtydligas att samma delningsregler gäller även för omvänd skattskyldighet. Ett analogislut får användas då den skattskyldige inte åläggs några ökade förpliktelser<sup>151</sup>, därför borde ett sådant slut kunna användas i detta fall. I paragrafens andra stycke står det som ett förtydligande till första stycket att tillhandahållanden som beskattas med olika skattesatser får delas upp. Införandet av vårt föreslagna tredje stycke skulle bara vara ett sätt att förtydliga paragrafen, vilket skulle leda till mindre osäkerhet och klarare lagstiftning. Vi ser inget problem med att denna ändring införs, då reglerna om omvänd skattskyldighet inte ökar företagens skattebelastning, utan bara bestämmer vem som ska redovisa och betala in skatten.

---

<sup>150</sup> Prop. 1993/94:99 s. 201

<sup>151</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Inkomstskatt, s. 619



## 5 Fallstudier av gränsdragningsproblemen

I detta avsnitt kommer vi att gå igenom praktiska fall, där det kan vara svårt att bedöma om det utförda tillhandahållandet är en byggtjänst eller inte. Varje fall kommer att innehålla ett par exempel. Vi kommer att utgå från att alla tjänster är omsatta inom landet, alltså i Sverige.

### 5.1 Grustransporter

#### 5.1.1 Exempel 1

Åkeri A levererar en lastbil med grus till grävmaskinsfirman B. Firma B ska använda gruset till att anlägga en husgrund åt en kund. Åkeri A ska fakturera B för gruset. Åkeri A:s uppgift är att transportera gruset till B och tippa av det i en hög.

I en situation som denna ska inte omvänd skattskyldighet användas. Detta eftersom det utförda tillhandahållandet anses vara leverans utav vara.<sup>152</sup> Tillhandahållandet ska bedömas som endast ett tillhandahållande, då både varan och tjänsten är beroende av varandra för att firma B ska få det den efterfrågar.<sup>153</sup> Att det blir leverans utav vara beror på att det kunden efterfrågar är gruset, alltså varan. Görs sedan en objektiv bedömning av de båda delarnas omfattning och priset för varan respektive tjänsten, kostar gruset mer än transporttjänsten vilket även det talar för att det utförda är en leverans utav vara.

#### 5.1.2 Exempel 2

Antag istället att grävmaskinsfirma B ringer åkeri A och beställer en lastbil med förare, som ska vara med på byggarbetsplatsen och hjälpa till med att flytta och hämta olika slags material (massor). Åkeri A ska fakturera det utförda arbetet till firma B, som i sin tur fakturerar kunden.

---

<sup>152</sup> Se Skatteverkets bedömning i Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 13

<sup>153</sup> Se avsnitt 4.1

I detta exempel är det främst tjänsten, hjälp att flytta massor, som firma B efterfrågar. Tjänsten får ses som en byggtjänst då tillhandahållandet får bedömas som uthyrning av bygg- och anläggningsmaskin med förare, enligt SNI kod 45.500. Förvärvaren är ett företag som mer än bara tillfälligt tillhandahåller byggtjänster och tjänsten är omsatt inom Sverige. Därför ska omvänd skattskyldighet användas i detta fall. Vårt resonemang styrks utav propositionen, som ger uttryck för att åkeriföretag ska omfattas av omvänd skattskyldighet även då de bara till liten del hyr ut maskiner med förare.<sup>154</sup>

### **5.1.3 Exempel 3**

I detta exempel åtar sig åkeri A att åt byggfirma C, anlägga och grusa upp en ny uppfartsväg till ett blivande hus. Byggfirma C har i ett avtal givit åkeri A totalentreprenad för den nya uppfartsvägen. Åkeri A ska fakturera arbetet till byggfirma C. Åkeri A utför liknande uppdrag regelbundet.

Till skillnad från exempel 1 efterfrågas här, förutom material till vägen, även att vägen anläggs. Då det finns ett avtal som ligger bakom tillhandahållandet och då de olika delarna i avtalet har så pass nära anknytning till varandra, måste tillhandahållandet ses som ett enda. Det som huvudsakligen efterfrågats är anläggningen av en ny uppfartsväg. Då tjänsten att anlägga vägen tar mer tid än leveransen utav gruset och då arbetet att anlägga vägen troligtvis kostar mer än själva materialet som används, bör det huvudsakliga tillhandahållandet här utgöras av anläggandet av uppfartsvägen. Anläggning av väg har SNI-kod 45.230 och är därmed en sådan tjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet. Då åkeriet utför liknande tjänster mer än bara tillfälligt ska omvänd skattskyldighet tillämpas i detta fall.<sup>155</sup>

### **5.1.4 Exempel 4**

Antag här att en vägsamfällighet har givit entreprenaden för skötsel, underhåll och nybyggnationer utav vägar till grävmaskinsfirman B. Grävmaskinsfirman B ringer åkeri A och beställer grus till en 5 kilometer lång sträcka på vägen. Grävmaskinsfirma B vill att åkeri A ska sprida gruset med lastbilen, så att vägen får ett nytt ungefärligt lager grus på 20 centimeter. Åkeri A ska fakturera grävmaskinsfirman B.

Detta är ett mer svårbedömt fall. Vad är det egentligen som grävmaskinfirman B efterfrågar? Är det gruset eller spridningen av gruset. Tillhandahållandet omfattar både en vara och en tjänst, men då de båda är beroende av varandra för att kunna utföra det beställda arbetet, ska de anses vara ett enda tillhandahållande. Därför måste det avgöras om tillhandahållandet är leverans utav en vara eller utförandet av en tjänst. Vi anser att i denna situation är det främst gruset till vägen som har efterfrågats, vilket talar för att tillhandahållandet ska ses som leverans av vara. Även den omständigheten att det inte tar speciellt lång tid för en lastbil att sprida gruset på vägen, talar för att det utförda arbetet ska bedömas som leverans utav en vara.

---

<sup>154</sup> Prop. 2005/06:130 s. 65

<sup>155</sup> Se ett liknande resonemang i Skatteverketsskrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 13

### 5.1.5 Kommentarer och jämförelser

Som synes av dessa exempel måste det vara speciellt svårt för åkeriföretag att avgöra om de nya reglerna om omvänd skattskyldighet är tillämpliga eller inte. Det krävs att det förs en dialog med kunden i varje enskilt fall för att kunna bedöma vilka regler som ska tillämpas.

Till dessa exempel kan tilläggas att arbeten som snöröjning, snöplogning, sandning och saltning av vägar, start- och landningsbanor inte omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Detta eftersom de enligt SNI 2002 har SNI-kod 90.030.<sup>156</sup>

Skatteverket har även tagit ställning till hur leverans av betong med betongbil ska bedömas.<sup>157</sup> Att vi väljer att ta upp det här, beror på att ett liknande resonemang används för betongbilen som för grustransporterna. När en betongbil kör ut betong och håller av den på en byggarbetsplats ses detta som leverans av vara. Skatteverket anser att transporten ingår som en del i tillhandahållandet av varan och att avlastning av betong är en del av åtagandet att transportera varan. Skulle betongföretaget åta sig att utföra för- och efterarbeten med betongen kan liknande resonemang som i exemplen ovan få föras för att avgöra om tillhandahållandet faller in under bestämmelserna om omvänd skattskyldighet eller inte.

Exempel 2 handlade om uthyrning av anläggningsmaskin med förare. Vi vill klargöra att uthyrning av anläggningsmaskiner utan förare inte faller inom bestämmelserna om omvänd skattskyldighet.<sup>158</sup>

## 5.2 Stenkrossning

### 5.2.1 Exempel 1

Stenkrossföretag D har en mobil stenkross. En mobil stenkross används till att krossa stora stenblock till mindre bitar. Byggfirman P har fått entreprenaden på en nybyggnation av en bit motorväg. För att kunna komma fram med vägen där den ska gå måste de spränga bort stora mängder berg. Vid sprängningen tas stora stenblock ut från berget. Byggfirma P anlitar stenkrossföretag D för att krossa dessa stenblock till mindre bitar.<sup>159</sup>

Skatteverket har i ett liknande exempel sagt att krossningen av stenblocken utgör arbete på en vara, enligt SNI-kod 26.701. Därför ska inte omvänd skattskyldighet användas i detta fall.<sup>160</sup> Vi tycker att deras bedömning är tveksam. Vi anser att det enda som talar för Skatteverkets bedömning är SNI-koden. Detta eftersom det i lagtexten inte anges att SNI-kod 26 omfattas av bestämmelserna. Som sagts i metoden är det viktigt att göra en restriktiv tolkning av skattelagstiftning. Vi anser att lagstiftaren borde ha gjort så att även dessa tillhandahållanden skulle kunna omfattas av omvänd skattskyldighet. Vi tycker att det är en byggtjänst som stenkrossföretaget utför då krossad sten rimligtvis används till att bygga med och då vi anser att det är en tjänst som beställs när någon vill ha hjälp med att krossa sten. Att vi anser att företaget tillhandahåller en tjänst beror på att de inte tillhandahåller några egna va-

---

<sup>156</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 2

<sup>157</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 8

<sup>158</sup> Se bl.a. Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 11

<sup>159</sup> Se ett liknande exempel i Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 7

<sup>160</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 7

ror, utan det de tillhandahåller är en stenkross och personal som sköter stenkrossen de gör således något med förvärvarens tillgångar.

### 5.2.2 Exempel 2

Antag istället att entreprenadföretaget T, som är underleverantörer till byggföretag P, köper/hyr en egen stenkross för att själva kunna krossa stenen, och sedan använda stenkrossen vid anläggningsarbeten. Entreprenadföretaget T har ett avtal, med fast pris, med byggföretaget P. Avtalet stadgar att de på totalentreprenad, ska anlägga 1 mil ny motorväg. Entreprenadföretagets uppgift är att gräva, spränga, krossa sten, tillhandahålla material, sätta vägräcken med mera.

Anläggning av väg tillhör SNI-kod 45.230 och kan därmed omfattas av omvänd skattskyldighet. I detta fall måste en sammanvägning av faktorer, som att det finns ett gemensamt pris, alla delars beroende av varandra för att tillhandahållandet ska kunna utföras, och de olika delarnas nära samhörighet med varandra, leda till att det ska ses som ett enda tillhandahållande. Vi anser att delarna har ett nära samband, då alla behövs för att kunna färdigställa en färdig sträcka motorväg. Sträckan måste grävas, sedan sprängas, därefter eventuellt grävas igen och sedan grusas, justeras, asfalteras och vägräcken måste sättas upp. Ingen av delarna går att hoppa över om resultatet ska bli en färdig motorväg, därför måste alla delar anses vara beroende av varandra för att resultatet ska kunna bli en färdig väg. Arbetet består av många olika slags tjänster, men då vi kommit fram till att allt ska ses som ett enda tillhandahållande anser vi att det huvudsakliga tillhandahållandet och det kunden efterfrågar, är anläggning av en ny motorväg. Därför ska allt bedömas som en byggtjänst. Då företaget P utför byggtjänster mer än bara tillfälligt kommer stenkrossningen i detta fall att omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet.

## 5.3 Läggnings av trägolv

### 5.3.1 Exempel 1

Byggvaruhandlare A säljer trägolv till byggföretag B. Golvet ska byggföretaget lägga in i ett hus, åt en kund. Byggvaruhandlare A ska fakturera byggföretag B för golvet.

I detta exempel kommer inte omvänd skattskyldighet att användas. Detta eftersom det rör sig om en ren varuförsäljning och att ingen tjänst är inblandad i transaktionen. Säljaren betalar i detta fall mervärdesskatt enligt huvudregeln.<sup>161</sup>

### 5.3.2 Exempel 2

Byggvaruhandlare A säljer inte bara trägolv, utan de lägger även golven om kunden efterfrågar det. Läggnings av trägolv förekommer mer än bara tillfälligt i byggvaruhandlare A:s verksamhet. Byggföretag B köper golvet av byggvaruhandlaren A och vill även att A ska lägga in golvet i huset, då byggföretaget själva är väldigt stressade. Arbetet och golvet ska fortfarande faktureras till byggföretag B.

Läggning utav golv tillhör SNI-kod 45.430 och utgör därmed en byggtjänst. Vi anser att trägolvet härvid får ses som ett tillhandahållande av material som hör ihop med tjänsten, att

---

<sup>161</sup> 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML

lägga golvet. Detta eftersom det inte går att lägga nytt golv utan själva golvmaterialen. Därför ska dessa båda tillhandahållanden anses ha ett så pass nära samband att de ska ses som ett enda tillhandahållande. Vi anser att tillhandahållandet ska bedömas som tjänst då det kunden främst efterfrågar är att få ett nytt golv inlagt i huset. Tidsmässigt tar tjänsten (läggningen utav golvet) så pass lång tid att den utgör den övervägande delen av tillhandahållandet. Då tillhandahållandet ska ses som en byggtjänst och då denna verksamhet förekommer mer än bara tillfälligt i byggvaruhandlare A:s verksamhet ska omvänd skattskyldighet tillämpas i detta fall.<sup>162</sup>

### **5.3.3 Exempel 3**

Samma parter som i tidigare exempel. Byggföretag B köper golvet till huset av byggvaruhandlaren. Vid köpet är tanken att B själva ska lägga in golvet. Efter några veckor märker de att tiden har rusat i väg och att det kommer att bli svårt för dem att hinna färdigt med huset till utsatt tid. För att det ska gå lite fortare kontaktar de byggvaruhandlare A och ber A att komma och lägga golvet.<sup>163</sup>

I detta fall har Skatteverket sagt att tillhandahållandet ska ses som två olika tillhandahållanden. Detta eftersom parterna först ingår ett avtal om en ren varuförsäljning, köpet av trägolvet, och därefter träffat ett nytt avtal om en byggtjänst, läggningen av golven.<sup>164</sup> Detta leder till att omvänd beskattning endast blir tillämplig på det sista avtalet. Vi håller med i Skatteverkets bedömning om att detta måste ses som två olika tillhandahållanden. Troligtvis var golvet redan fakturerat och betalt innan tjänsten om läggning av golven beställdes. Skulle allt ses som en enda transaktion skulle det leda till många problem bland annat genom att den första fakturan behöver skrivas om. Ska man vid bedömningen av om det är en eller flera transaktioner, ta hänsyn till vad kunden har efterfrågat, är detta fallet lätt att bedöma. För först efterfrågades bara varan och sedan efterfrågades bara tjänsten.

### **5.3.4 Kommentarer**

Vi anser att vid fall som i exempel 3 måste hänsyn tas till hur lång tid som passerat mellan köpet av varan och beställningen av tjänsten. Går det som i exemplet flera veckor innan tjänsten beställs, ska den ses som fristående från varan. Skulle det dock bara gå några dagar eller några timmar mellan beställningarna av varan och tjänsten, borde de bedömas som ett enda tillhandahållande. Detta eftersom det annars skulle vara lätt att delvis kringgå den omvända skattskyldigheten genom att medvetet inte beställa både varan och tjänsten samtidigt. Ett kringgående av lagstiftningen på detta sätt anser vi inte ska vara möjligt och anser därför att tiden mellan varans och tjänstens beställande bör ha betydelse för om allt ska ses som ett enda tillhandahållande eller inte.

Mervärdesskattedirektivets artikel 63 stadgar att ”*Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leverans av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.*” För att en vara ska anses vara levererad räcker det att den är faktiskt överlämnad till köparen.<sup>165</sup> Detta skulle innebära att reglerna skulle kunna

---

<sup>162</sup> Se prop. 2005/06:130 s. 42

<sup>163</sup> Se ett liknande exempel i Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 18

<sup>164</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 18

<sup>165</sup> Mervärdesskattedirektivet Art. 14 p. 2b samt Art. 14 p.1

kringgåås på sättet vi angett, eftersom mervärdesskattskyldigheten redan har blivit aktualiserad genom att kunden fått varan. Dock tycker vi ändå att tiden mellan de båda köpen eller beställandet måste ha betydelse. Det som blir avgörande måste vara köparens avsikt. Är tanken att han ska köpa både materialet och tjänsten kan allt komma att ses som ett tillhandahållande enligt huvudsaklighetsprincipen, eftersom delarna har ett nära samband och är beroende av varandra. Då borde allt ses som ett enda tillhandahållande som bör beskattas på samma sätt. Dock är frågan hur lång tid det får gå mellan köpet av varan och beställandet av tjänsten. Är det okej med 15 minuter, 3 timmar, en dag, två dagar eller en vecka? Detta är inget vi kan ge svar på utan det är något som EG-domstolen måste uttala sig om. Vi anser att varor och tjänster som köps och beställs under samma dag, borde anses höra ihop. Detta eftersom partsavsikten då borde ha varit att köpa båda delarna. Men ju längre tid det går efter det, desto osäkrare blir det om delarna ska anses höra ihop eller inte.

## **5.4 Installation och leverans av varor**

### **5.4.1 Exempel 1**

Byggfirma A håller på att bygga ett nytt hus åt en kund. I deras åtagande ligger det att göra huset inflyttningsklart. A köper alla vitvaror till köket från vitvaruhandlare B, som även levererar och installerar dessa i huset. Vitvaruhandlare B fakturerar byggfirma A.

Det som är av intresse i detta exempel, är om det rör sig om en leverans av en vara eller om en byggtjänst. Då leveransen av varan och tjänsten, har ett så pass nära samband bör allt ses som en enda transaktion. Kunden efterfrågar att få nya vitvaror installerade i huset. För en som är van att installera vitvaror, tar det inte speciellt lång tid att få dessa på plats. Då det inte tar så lång tid, måste denna kostnad ses som liten i förhållande till vad vitvarorna kostar. Därför bör detta exempel ses som leverans av en vara och inte som en byggtjänst. Omvänd skattskyldighet ska därför ej tillämpas. Det har uttryckligen sagts i förarbetena att omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas i detta fall.<sup>166</sup>

### **5.4.2 Exempel 2**

Byggföretag A har på totalentreprenad av byggföretag B åtagit sig att bygga och färdigställa ett antal kök i en nybyggnation av ett hyreshus. Byggföretag A ska fakturera byggföretag B. Byggföretag A gör allt jobb i köket själva, eftersom de i företaget har både snickare, elektriker, kakelsättare och rörmokare anställda.

Här efterfrågar kunden att få nya kök färdigställda. I denna huvudtjänst ligger tjänster som att bygga väggar, sätta upp köksinredning, kakelsättning, golvläggning och installation av vitvaror med mer. Alla delar av tjänsten måste anses ha ett så pass nära samband med varandra då alla behövs för att det ska bli ett färdigt kök, därför bör allt ses som ett enda tillhandahållande. Detta innebär att vitvarorna i detta fall kommer att omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Detta då nybyggnation utav kök faller in under SNI-kod 45.211. Det som skulle kunna tala mot vår bedömning i detta exempel är begravningsfallet<sup>167</sup>, där en beställning utav en begravning inte ansågs utgöra ett enda tillhandahållande. Detta eftersom Regeringsrätten ansåg att kunden lätt kunnat be någon annan utföra delar av tillhan-

---

<sup>166</sup> Prop. 2005/06:130 s. 65

<sup>167</sup> RÅ 2003 ref 90

dahållandet. I vårt fall hade kunden exempelvis kunnat be någon annan att installera vitvarorna utan större problem. Men genom att ge byggföretag A totalentreprenaden av köket blir det både enklare och troligtvis billigare för byggföretag B, än om de skulle ha lejt in olika hantverkare till de olika delarna. Då de fått totalentreprenad och då kunden efterfrågar färdiga kök, anser vi att begravningsfallet inte bör ha någon betydelse i detta fall. Detta då det i propositionen står att en byggnadsentreprenad ska ses som ett tillhandahållande av en tjänst.<sup>168</sup> Så vid bedömandet av detta fall delar vi Skaadens<sup>169</sup> åsikt om att det är irrelevant om tjänsten lätt kan utföras av någon annan, utan det relevanta är att alla deltjänster tillsammans utgör det bästa sättet att fullgöra den huvudsakliga tjänsten.

### **5.4.3 Exempel 3**

Byggföretag A har totalentreprenad på att bygga ett nytt varuhus. De köper hissar och rulltrappor av företag B. Företag B ska även leverera och montera/installera hissarna och rulltrapporna. Företag B ska fakturera byggföretag A för jobbet.<sup>170</sup>

Montering och installation utav hissar och rulltrappor omfattas av SNI-kod 45.310. Tillhandahållandet utgör därmed byggtjänster. Även i detta exempel måste hela tillhandahållandet ses som ett enda tillhandahållande då delarna har ett så pass nära samband. Till skillnad från exemplet ovan kommer detta att anses vara en tjänst där omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Anledningen till att detta fall bedöms som tjänst är att arbetet med installationen är komplicerat och tar mycket tid. Att företag B installerar och monterar hissarna och rulltrapporna är också av stor betydelse, då vi antar att det krävs specialistkunskap för att utföra sådana installationer och monteringar. Vid en samlad bedömning måste tjänsten anses vara det viktigaste i tillhandahållandet och inte själva leveransen av varan. Hela tillhandahållandet ska därför ses som byggtjänst.

Värt att notera i detta exempel är att reparation och underhåll av rulltrappor och hissar inte anses vara byggtjänster. Detta eftersom dessa arbeten har SNI-kod 29.220.<sup>171</sup>

### **5.4.4 Exempel 4**

I detta exempel används samma parter som i exempel 2. Förutom att installera hissar och rulltrappor i varuhuset hyr företag B ut byggkranar och bygghissar till byggföretag A. Företag B har ansvaret för att montera och demontera dessa.

Skatteverket har i ett ställningstagande<sup>172</sup> uttalat att uthyrning av byggkranar (utan förare) och bygghissar inte omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet. I ställningstagandet hänvisar de till sin skrivelse från 2007-06-26<sup>173</sup> och säger att samma resonemang ska gälla även för montering, demontering och uthyrning av bygghissar. I skrivelsen uttalar de

---

<sup>168</sup> Prop 2005/06:130 s. 41

<sup>169</sup> Skaaden, Magnus, Mervärdesskatt – tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, s. 525

<sup>170</sup> För ett liknande exempel se Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 1

<sup>171</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 1

<sup>172</sup> Skatteverkets ställningstagande 2007-09-18, Tillhandahållande av vissa tjänster i samband med uthyrning av utrustning för byggarbetsplatser s. 4

<sup>173</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr. 2 2007-06-26, fråga 11

att inget av detta omfattas av de nya reglerna. Reglerna om omvänd skattskyldighet ska inte tillämpas även om byggkranen eller bygghissen behöver fästas i marken eller i byggnaden för att få den stabilitet som behövs.

I detta exempel kan dock reglerna om omvänd skattskyldighet bli tillämpliga ändå om allt jobb som företag B utför anses vara ett enda tillhandahållande. Vi gör dock den bedömningen att dessa olika tjänster; installation och montering av rulltrappor och hissar samt uthyrning av bygghissar och byggkranar, inte kan anses ha ett så pass nära samband att de ska ses som ett enda tillhandahållande. Tjänsterna kan lätt utföras var för sig av olika företag. Därför ska omvänd skattskyldighet användas för installation och montering av hissar och rulltrappor i varuhuset, medan vanlig skattskyldighet ska tillämpas på uthyrning, montering och demontering av byggkranarna och bygghissarna.

### 5.4.5 Kommentarer

Exemplet visar att en bedömning måste göras i varje enskilt fall för att avgöra om det är en tjänst eller leverans av vara som tillhandahålls. I vissa fall kan det vara väldigt svårt att avgöra vad som är vilket. Tillhandahålls en vara av större värde tillsammans med en relativt omfattande tjänst, kan de båda delarna väga ungefär lika mycket i en samlad bedömning. Det kan då vara svårt att vid sammanvägning av de givna kriterierna avgöra vilken del som väger tyngst och därmed avgöra om omvänd skattskyldighet ska användas eller inte.

Vi tycker att montering och demontering i samband med uthyrning av byggkranar och bygghissar borde anses vara byggtjänster lika väl som installation och montering av hissar och rulltrappor. För vad är egentligen skillnaden på att montera upp en hiss i en byggnad eller en hiss för byggnationen? Även om den senare bara ska vara där tillfälligt krävs att montering görs. Det borde inte vara någon skillnad på vilken slags hiss som installeras utan arbetet borde bedömas likadant. Men att det inte faller in beror på att tjänstens SNI-kod inte anses vara byggtjänst. Problemet med SNI-koderna är att det inte finns någon begreppsförklaring som förklarar vad som innefattas i vissa begrepp. Till exempel vad som utgör en bygghiss. Vi har haft svårt att hitta en definition av vad som är en bygghiss, däremot har vi upptäckt att det finns många olika typer<sup>174</sup>. Bygghissarna kan ha lite olika konstruktioner och se olika ut beroende på hur högt och hur mycket de ska lyfta. Det finns allt från små enkla anordningar på små ställningar till stora och höga anordningar som kräver montering. Detta gör att resonemanget om att det inte borde vara någon skillnad på hiss och bygghiss bara kan användas på de större bygghissarna, då de mindre oftast inte behöver sättas fast och monteras. Det är självklart att det måste finnas olika sorters bygghissar då vissa ska upp 3 meter och andra över 100 meter upp i luften. Problemet med det här blir vidare att om nu de stora bygghissarna som kräver montering ska anses innehålla inslag av byggtjänst, var går då gränsen för vilka bygghissar som omfattas? Det vill säga, när tar monteringen så pass lång tid och när är den så pass omfattande att det anses vara en byggtjänst? Som i alla andra situationer anser vi att det måste göras en bedömning i varje enskilt fall för sig, av hur stor del tjänsten utgör av tillhandahållandet. En annan omständighet som gör att vi anser att montering och demontering av större byggkranar och bygghissar, bör ses som byggtjänster är att montering av byggnadsställningar vid uthyrning ses som byggtjänst.<sup>175</sup> Vi

<sup>174</sup> Se exempelvis följande hemsidor: Edins kranar via <http://www.edinskranar.se/bygghissar.html>, Lambertssons via [http://www.lambertsson.com/se/Products\\_services/Kran/Bygghissar](http://www.lambertsson.com/se/Products_services/Kran/Bygghissar), Cramo via <http://www.cramo.se/Web/Apps/Products/ProductGroup.aspx?id=7898&cepslanguage=SV>, och Alimak Hek via <http://www.alimakhek.com/opencms/global/home/>

<sup>175</sup> Se SNI-kod 45.250



anser att det avgörande för om en byggtjänst föreligger eller inte, bör vara hur stor del tjänst det ligger i tillhandahållandet av detta bygghjälpmedel och inte på vilket bygghjälpmedel monteringen och demonteringen utförts. Men så länge gällande SNI-koder är avgörande för om en byggtjänst föreligger eller inte och då Skatteverket<sup>176</sup> har uttalat att montering och demontering av bygghissar och byggliftar inte klassas som byggtjänster, ska inte omvänd skattskyldighet tillämpas på dessa tillhandahållanden.

## 5.5 Arkitekter och byggkonsulter

### 5.5.1 Exempel 1

Byggföretag P ska anlägga ett antal lägenheter för en kund. Byggföretag P anlitar Arkitekt A för att göra en ritning över bygget. Arkitekt A ska fakturera byggföretag P.

Arkitekttjänster har SNI-koder som börjar på 74. Det innebär att de inte är byggtjänster. Därför kommer inte omvänd skattskyldighet att användas i detta fall, då SNI-koderna strikt ska följas.

### 5.5.2 Exempel 2

I detta exempel anlitar byggföretag P ett annat byggföretag S som ska ta hand om hälften av lägenheterna. I avtalet mellan P och S står att S ska ha totalentreprenad på sina lägenheter. Detta innebär att även arkitekttjänster omfattas av avtalet. Byggföretag S har egna arkitekter så de behöver inte hyra in någon utomstående. Byggföretag S ska fakturera byggföretag P.

I detta fall kommer arkitekttjänsten att ingå som en del i ett totalåtagande. Arkitekttjänsten måste anses ha ett så pass nära samband med övriga tjänster, att allt borde ses som ett enda tillhandahållande. Detta eftersom byggnationerna av lägenheterna är beroende av att ritningar finns. Tjänsten som byggföretag P efterfrågar är att få lägenheter färdigställda. Då de inte direkt efterfrågar arkitekttjänsten måste denna ses som underordnad den huvudsakliga tjänsten, att färdigställa lägenheter. Omvänd skattskyldighet bör användas på hela detta tillhandahållande, även på arkitekttjänsten. Även skattejuristen Staffan Renström anser att arkitekt och konsulttjänster bör omfattas av omvänd skattskyldighet, om de utförs som en del i ett totalåtagande.<sup>177</sup>

### 5.5.3 Exempel 3

Byggföretag P ska bygga en stor bro över en motorväg. De anlitar konsultföretag K för att konstruera och rita bron. Konsultföretag K utför även arbete med att sätta upp vägräcken på broar, vilket de i detta fall ska göra åt byggföretag P. Konsultfirman har ett avtal med fast pris för tjänsten. Allt ska faktureras till byggföretag P.

Att rita och konstruera en bro, kräver mycket arbete. Hållbarhet och hållfasthet måste noga räknas ut. Det estetiska är också viktigt, liksom att lutningar med mer är rätt gjorda. Konsultverksamhet anses inte vara en byggtjänst, då dess SNI-kod inte börjar på 45. Att sätta

---

<sup>176</sup> Skatteverkets ställningstagande 2007-09-18, Tillhandahållande av vissa tjänster i samband med uthyrning av utrustning för byggarbetsplatser s. 4

<sup>177</sup> Staffan Renström, Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 121-122

upp vägräcken är däremot en byggtjänst då den har SNI-kod 45.230. Frågan är då hur detta exempel ska bedömas. Vi anser att de tjänster som utförs inte har ett så pass nära samband att de ska ses som ett enda tillhandahållande. Sättningen av vägräckena hade någon annan än konsultfirman kunnat utföra, utan att de själva konstruerat bron. Vi anser att tjänsterna är så pass fristående från varandra och att detta i den samlade bedömningen får anses väga tyngre än att allt arbete utförs mot ett enhetligt pris. Därför bör tillhandahållandet ses som två separata tjänster. Där konsultarbetet ska beskattas enligt vanliga principer och sättningen av vägräcken med omvänd skattskyldighet.

#### **5.5.4 Kommentarer**

Som vi har sett i exemplen ovan kan reglerna även få tillämpas på tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet. Detta gör att större företag som tillhandahåller konsulttjänster och övriga byggtjänster måste vara noga när de skickar sina fakturor. Vid blandade tillhandahållanden måste en bedömning göras i varje enskilt fall. Det måste avgöras om allt ska ses som ett tillhandahållande eller som två separata.

### **5.6 Arbete på egen fastighet**

#### **5.6.1 Exempel 1**

P är en enskild näringsidkare som driver byggföretag A. P äger en privat villa. P anlitar entreprenadföretag B för att lägga plattor framför huset. P kommer att få fakturan på arbetet.

Enligt SNI 2002 är plattsättning en byggtjänst.<sup>178</sup> Skatteverket har uttalat sig om ett liknande fall.<sup>179</sup> De sa att eftersom köparen inte förvärvar byggtjänsten i sin näringsverksamhet, kommer omvänd skattskyldighet inte att bli tillämplig i detta fall. Vi håller helt med om detta, då vi anser att P måste ses som en konsument som erhåller tjänsten. Detta då han själv i egenskap av privatperson erhåller tjänsten. Omvänd skattskyldighet blir inte tillämplig då kravet på förvärvare inte är uppfyllt.

#### **5.6.2 Exempel 2**

Byggföretag A äger dessutom en fastighet som man bland annat använder som kontor. Byggföretag A anlitar entreprenadföretag B för att lägga plattor framför fastighetens entré. Arbetet faktureras till byggföretag A.

Plattsättning är en byggtjänst, då den har SNI-kod 45.250. Förvärvaren är ett byggföretag, därför ska omvänd skattskyldighet användas. Enligt propositionen<sup>180</sup> ska omvänd skattskyldighet tillämpas på tjänster som utförs åt byggföretag på dess rörelsefastighet. Hade byggföretag A inte varit ett byggföretag skulle omvänd skattskyldighet inte användas.<sup>181</sup> Här ser vi att det är förvärvarens status som avgör om omvänd skattskyldighet blir aktuellt eller inte.

---

<sup>178</sup> SNI-kod 45.250

<sup>179</sup> Skatteverkets skrivelse nr. 3 2007-06-26, fråga 4

<sup>180</sup> Prop. 2005/06:130 s. 46

<sup>181</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr. 1 2007-06-26, fråga 1

### 5.6.3 Kommentar

Tanken med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn är att underentreprenörer inte ska betala någon mervärdesskatt sinsemellan. Mervärdesskatt ska tas ut i sista ledet, det vill säga när sista näringsidkaren i kedjan fakturerar kunden. Som vi kan se i exempel 2 tas inte någon mervärdesskatt ut i sista ledet i alla fall. Vi tycker att formuleringen på sidan 46 i propositionen är märklig. Det vill säga att tjänster till fastighetsägare som är byggföretag, ska faktureras utan mervärdesskatt trots att de är slutkunden i kedjan. Vi tycker att mervärdesskatt borde tas ut på vanligt sätt i detta fall. För det är i egenskap av fastighetsägare som byggföretaget köper tjänsten, och inte som byggföretag. På ett annat ställe i propositionen, sägs att ”en fastighetsägare eller fastighetsförvaltare i den egenskapen är inte en sådan förvärvare som skall tillämpa omvänd skattskyldighet”<sup>182</sup>. Dessa båda ställen i propositionen talar mot varandra, vilket leder till att det är svårt att veta vad som ska gälla. Fördelen med att fastighetsägare som är byggföretag omfattas av omvänd skattskyldighet, är att det underlättar för underentreprenörerna när de ska fakturera byggföretaget. De behöver då inte ta reda på om tjänsten utförs åt byggföretaget, för egen räkning, eller om det ska faktureras vidare till annan kund.<sup>183</sup>

## 5.7 Byggstädning

### 5.7.1 Exempel 1

Städföretaget S1 åtar sig att städa ett antal flerfamiljshus. Dessa har uppförts av byggföretaget B, som nu vill att S1 ska piffa till husen invärtes innan de familjer som har köpt husen ska flytta in. I uppdraget ingår således endast att städa husen efter det att dessa färdigställts men innan inflyttningen.

Frågan vilken slags städning som utgör byggstädning är relativt svår att besvara då det inte finns någon entydig definition av detta begrepp, varken i förarbetena<sup>184</sup> till de nya reglerna i ML eller i doktrin<sup>185</sup>. SNI-koden är inte heller till någon större hjälp. Detta då byggstädning där nämns som en av flera olika sorters städning under rubriken ”74701 Lokalvård (städning av byggnader (kontor, fabriker), transportmedel m.m.)”. Skatteverket anser att sådan städning som är direkt hänförlig till den fasta egendomen som byggs eller renoveras ska falla under begreppet byggstädning. Enligt denna definition torde fallet ovan omfattas av den omvända beskattningen.<sup>186</sup> Då S1 tillhandahåller städtjänsten till ett byggföretag och då tjänsten är av sådan art att den faller in under begrepps definition. Detta bör vara en rimlig bedömning då den leder till att all städning som inte utförs på det byggda utesluts, det vill säga bara sådana tjänster som i slutändan tillhandahålls konsumenten omfattas. Om bedömningen fasthåller vid att det endast är städning på fast egendom som räknas in under

---

<sup>182</sup> Prop. 2005/06:130 s. 1, se även s. 65 i propositionen.

<sup>183</sup> Jonas Mårtensson, Ernst & Young, sagt vid mentorträff 2007-10-24

<sup>184</sup> Propositionen 2005/06:130 s. 41, det enda som sägs i förarbetet är att ”Byggstädning är en vanligt förekommande tjänst i samband med bygg- och anläggningsarbeten...”

<sup>185</sup> Staffan, Renström, Mervärdesskatt - omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 122

<sup>186</sup> Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 16

begreppet byggstädning torde även direktivets riktlinjer vara följda på bästa sätt.<sup>187</sup> Där anges ju att det ska röra sig om byggtjänster på fast egendom.

### 5.7.2 Exempel 2

Byggföretaget B anlitar ett annat städföretag S2 för att ta hand om städningen av byggarbetarnas manskapsbodarna och mobila platskontor som finns på området. Städningen ska utföras under den tid som bygget av flerfamiljshusen pågår. S2 åtar sig även att tömma containrar och köra bort det avfall som hör ihop med bodarna och kontoren som de städar.

Om bedömningen ska vara konsekvent bör varken städningen av manskapsbodarna eller de mobila kontoren omfattas av begreppet byggstädning. Detta då dessa för det första inte utgör någon fast egendom och för det andra borde denna tjänst snarare ses som en tjänst som efterfrågats för att underlätta för personal som utför arbetet, än en tjänst som är behövlig för att färdigställa bygget. Vad gäller bortforslandet av avfallet så anses inte heller detta ingå i begreppet byggstädning enligt Skatteverket.<sup>188</sup> Här uppkommer frågan om det bör gälla all slags tömning av containrar och bortforsling av skräp. Sådant skräp som tas om hand i och med städningen av byggprojektet, borde även det omfattas av den omvända skattskyldigheten om det har ett nära samband med en byggstädning. Detta då allt bör ses som ett tillhandahållande.

### 5.7.3 Exempel 3

S3 är ett betydligt större städföretag än de tidigare nämnda och utför därmed flera olika uppdrag samtidigt. Byggföretaget B har gett S3 i uppdrag att utföra all slags städning som kan tänkas förekomma under tiden som B bygger bostadsrätter. Det vill säga S3 ska både städa bodar och platskontor, röja undan skräp och städa hela tomten under byggtiden. S3 ska vidare även ta hand om den sista städningen av bostäderna innan köparna flyttar in.

Här uppkommer först och främst frågan om det hela är att betrakta som ett enda tillhandahållande av en tjänst eller om det är frågan om flera olika tjänster. I detta fall torde det vara så att varje tjänst har efterfrågats var för sig. Då varje del hör till uppdraget och ingen av tjänsterna direkt kan anses vara underordnad den andra, bör man här först dela upp tjänsterna och sedan titta på dem var för sig. Städningen av bostäderna ses så som en separat tjänst, städningen av platskontor, bodar och tomt är en annan separat tjänst. Denna uppdelning borde kunna göras då den första tjänsten inte är direkt avhängig av den andra. Städandet av bostäderna innan inflyttningen kan ju göras av vem som helst utan att samma företag har utfört den tidigare städningen av arbetsplatsen. Städandet av platsen under tiden som bygget pågår borde däremot betraktas som en enda tjänst, då städföretaget troligen utför all städning samtidigt eller efter varandra. Detta resonemang skulle innebära att omvänd beskattning måste tillämpas på städningen av bostadsrätterna då tjänsten tillhandahålls ett byggföretag och då tjänsten ska omfattas enligt ML<sup>189</sup>. De övriga städtjänsterna bör ej beskattas omvänt då de inte utgör byggstädning i lagens mening. Dock borde den del av bort-

---

<sup>187</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 199 p. 1a, härmed menas att det i Art. 199 p. 1 a anges att medlemsstaterna får göra undantag för sådana rengöringstjänster som avser fast egendom.

<sup>188</sup> Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 16

<sup>189</sup> 1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML

forslingen av skräp som hör ihop med själva slutstädningen av fastigheten, det vill säga står i direkt samband med den, anses ingå i denna tjänst och så med även bli föremål för den omvända skattskyldigheten.

#### 5.7.4 Kommentrar

Byggstädning bör enligt vår uppfattning endast utgöras av städningen som utförs på själva fastigheten som byggs. Det vill säga endast städning på fast egendom bör omfattas av begreppet. Men även städning efter det att en renovering av en fastighet har utförts bör falla under omvänd skattskyldighet samt bortforsling av skräp som står i nära samband med städandet av fastigheten bör anses omfattas. Däremot bör inte städandet av själva området eller av olika redskap som används för byggarbetet falla under begreppet byggstädning, då det skulle vara att dra det hela för långt. Om sådana städtjänster skulle omfattas borde ju även andra tjänster som hör ihop med redskap för att utföra bygget omfattas, till exempel reparationen av verktyg. Detta kan ej vara syftet med lagen, den bör ej utvidgas till att omfatta mer än det absolut nödvändiga, då den utgör ett undantag från huvudregeln i ML.

### 5.8 Trädgårdsskötsel

#### 5.8.1 Exempel 1

Företaget P sysslar med anläggandet av trädgårdar och parker både till privatpersoner och till allmänheten. I det här fallet ska P som underentreprenör till byggföretaget B, iordningställa en trädgård tillhörande ett flerfamiljshus i samband med att detta byggs.

Då trädgårdsanläggning faller under SNI-kod 45.250 är tjänsten att betraktas som en byggtjänst för vilken omvänd skattskyldighet ska gälla, då den i detta fall har tillhandahållits ett byggföretag. Även om det hade varit frågan om anläggning av en allmän park hade den omvända skattskyldigheten gällt. Dock är frågan om det hade varit annorlunda om det hade rört sig om anläggandet av en privat park. Då hade anläggningsarbetet troligtvis fallit in under SNI-kod 01.410 och därmed inte utgjort byggverksamhet. Frågan är härvid vad som ska ses som en trädgårdstjänst och vad som anses vara anläggandet av en trädgård eller park. Vidare faller *"Plantering och skötsel av grönytor för att skapa, sköta och omdesigna grönytor såsom parker och trädgårdar"* under SNI-kod 01.410. Här uppstår frågan var skillnaden ligger mellan att skapa en grönyta, så som en park, och att anlägga en park. Finns det någon skillnad? Frågan är vad som ska ses som en tjänst på en trädgård och vad som anses vara anläggandet av en trädgård eller park. Det vill säga, hur mycket måste man ändra på en redan befintlig trädgård för att det ska ses som anläggande av en ny? Om till exempel enbart några träd fälls borde det ju anses vara skötsel av trädgården, men om träden fälls på till exempel halva tomten och att det där anläggs ett grönsaksland och planteras nya fruktträd runt detta, ska då denna tjänst betraktas som anläggande av en trädgård? Vi anser att svaret beror dels på hur stor del av trädgården som görs om eller ändras och dels om det är av avgörande betydelse hur eller på vilket sätt trädgården förändras. Vidare aspekter att ta hänsyn till bör vara hur lång tid projektet kräver och vem som utför det. Även den ekonomiska kostnaden bör vara avgörande, liksom titeln på det utförda arbetet i avtalet eller på fakturan.

#### 5.8.2 Exempel 2

T är ett företag som sysslar med olika former av röjningsarbeten på "orörda marker" som ska beredas upp, för att olika slags anläggningar ska kunna byggas på dem. De genomför

bland annat dikesgrävningar och schaktning som förberedande åtgärd för att vägar ska kunna anläggas. I detta fall har T, av byggföretaget B, blivit ombud att utföra dikningen på en tomt som sedan ska bebyggas med ett antal hus.

Detta kan ses som *"förberedande mark- och grundarbeten"* i enlighet med SNI-kod 45.110 och bör således anses utgöra en byggtjänst. Det vill säga den omvända beskattningen gäller här då företaget endast tillhandahåller en enda tjänst som är en byggtjänst, till ett byggföretag. Hade företaget T istället genomfört en dikesgrävning på till exempel betesmark för att bereda upp denna för jordbruksändamål<sup>190</sup> hade fallet dock inte omfattats. Svaret, ifall tjänsten ska anses vara en byggtjänst eller ej, grundas således på vad grävningen i slutändan ska leda till

### 5.8.3 Kommentar

Om ett företag, som utför allehanda trädgårdssysslor, enbart tillfrågas att se över till exempel befintliga diken och i detta sammanhang även röjer undan buskar och träd med mera, ses tjänsten inte som en byggtjänst. Detta då en sådan tjänst faller in under SNI-kod 01.410, då det enbart är frågan om *"röjning, rensning av sly"*. Däremot hade fallet troligtvis varit ett annat om företaget skulle utföra en dikning av en tomt och i samband med detta även hade tagit hand om träd, buskar och annat som *"stod i vägen"* för diket. I detta fall torde det vara frågan om ett enda tillhandahållande av tjänst, *"dikning för bygg och anläggningsverksamhet"*, och därmed blir även undanröjandet föremål för omvänd skattskyldighet.<sup>191</sup> Sammanfattningsvis torde kunna sägas att så länge undanröjandet eller beskärningen av träd och buskar står i samband med en byggtjänst som till exempel *"Förberedande mark- och grundarbeten"* eller *"anläggandet av en trädgård"* är även själva beskärningen en tjänst på vilken den omvända skattskyldigheten tillämpas. Men så fort ett företag endast ska *"sköta om grönytor"* till exempel genom att beskära träden, är det inte frågan om en byggtjänst utan en *"service till skötsel av grönytor"*.<sup>192</sup>

## 5.9 Industriell verksamhet

### 5.9.1 Exempel 1

VVS företaget W ska genomföra en rad installationer av både kyl- och frysutrustningar i bostäder som byggföretaget B håller på att uppföra. Dessa bostäder ska B senare sälja vidare till privatpersoner. I detta uppdrag ingår endast installerandet av utrustningen, då B redan har köpt själva varan av en grossist.

Detta är ett klart fall av bygginstallation då installerandet av kyl- och frysutrustning faller under SNI-kod 45.333 och därmed utgör byggverksamhet. Vidare är det frågan om helt vanlig kyl- frysutrustning som normalt sett är till för allmänt bruk i fastigheterna, det vill säga att det normalt sett alltid finns en kyl och en frys i hus som privatpersoner köper och därför kan detta anses som standard för att huset ska kunna användas som bostad. Även

---

<sup>190</sup> SNI-kod 01.410

<sup>191</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 3

<sup>192</sup> Jämför SNI-kod 45.250, 45.110 och 01.410.

detta talar för att tjänsten ska ses som en byggtjänst. På grund av detta och då installationen görs åt ett byggföretag, omfattas tillhandahållandet av den omvända skattskyldigheten.<sup>193</sup>

### **5.9.2 Exempel 2**

Gullan Karlsson ska starta ett nytt storkök för att tillhandahålla färdig mat åt skolor och ett äldreboende i Jönköping. Hon ger byggföretaget B i uppdrag att renovera några gamla lokaler som hon har ärvt. B ger sedan VVS företaget W i uppdrag att ta hand om installationen av de kyl- och frysskåp som kommer att behövas i verksamheten, skåpen har Gullan fått i 40 års present av sina kusiner.

Även detta utgör ett tämligen klart fall. Då installationen faller under SNI-kod 29.230, utgör den inte byggverksamhet utan är att se som en installation för andra än privata ändamål, det vill säga att installationen inte kan ses som ämnad endast åt byggnadens allmänna bruk. Detta innebär att reglerna för omvänd skattskyldighet inte blir tillämpliga.<sup>194</sup>

### **5.9.3 Kommentar**

De ovan nämnda fallen är klara och torde inte vålla några större problem gränsdragningsmässigt. Problem uppstår snarare när det gäller att fastställa om en reparation eller underhållet av kyl- och frystrustning i storkök ska betraktas som en byggtjänst. En sådan tjänst faller enligt SNI-koderna in under byggverksamhet. Hade det däremot varit frågan om en reparation av kyl- och frysskåp i storkök och restauranger faller tjänsten in under SNI-kod 29.230, vilket inte utgör byggverksamhet. Frågan som uppkommer och som gör gränsdragningen problematisk, är vad som är skillnaden mellan ”utrustning” och ”skåp”, eller snarare vad som innefattas av begreppet utrustning i det här fallet. Borde inte till exempel kylskåp ingå i det som begreppsmässigt anses vara kylutrustning?

### **5.9.4 Exempel 3**

VVS företaget Q har fått i uppdrag att genomföra installationen av luftkanaler i en rad industrilokaler som byggföretaget B uppför. Av dessa ska en del användas som kontor medan en annan del ska användas som verkstäder.

Då varken installationen av luftkanalerna i kontorslokalerna eller verkstäderna kan ses som ämnat för speciellt industriellt bruk, utan snarare är att anse som en installation som krävs för att kunna bruka fastigheterna, det vill säga för deras allmänna bruk, faller detta tillhandahållande under SNI-kod 45.332, och utgör så med byggverksamhet. På grund av detta och då installationstjänsten tillhandahålls ett byggföretag gäller den omvända skattskyldigheten.<sup>195</sup>

### **5.9.5 Exempel 4**

Byggföretaget B uppför efter en kunds önskan, ett komplex bestående av både kontorslokaler och tillverkningslokaler. B vänder sig till VVS företaget Q för att få luftkanaler installe-

---

<sup>193</sup> Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 14

<sup>194</sup> Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 15

<sup>195</sup> Prop. 2005/06:130 s. 40 och 44

rade i byggnaderna. Eftersom kunden kommer att producera produkter i tillverkningslokalerna som kan tänkas släppa ifrån sig otrevliga dofter har de vidare bett om att få luftfilter installerade så att dofterna från tillverkningen kan tas omhand på bästa sätt.

Här är frågan först och främst om allt är att anse som ett enda tillhandahållande av tjänst. Detta anser vi vara fallet då filtret inte går att installera om det inte först finns luftkanaler att installera det i. Nästa fråga blir vilken slags tjänst det rör sig om. Installationen av luftkanalerna borde här betraktas som det primärt efterfrågade och inte luftfiltret då det ej går att installera utan luftkanaler. Vidare talar det faktum att luftkanalsinstallationen utgör den största delen av jobbet för att detta tillhandahållande är att anse som det primära. Hela tillhandahållandet bör därför ses som en bygginstallation då luftkanalerna kan anses vara en allmänt förekommande beståndsdel i en fastighet. Därmed blir den omvända skattskyldigheten aktuell i detta fall på grund av att installationen av luftkanaler för icke-industriellt bruk tilldelats SNI-kod 45.332 och då det är ett byggföretag som är förvärvaren.<sup>196</sup>

### 5.9.6 Kommentar

Om resultatet av bedömningen i exemplet hade blivit det omvända, det vill säga om installationen av luftfiltret skulle betraktas som den huvudsakliga tjänsten och installationen av luftkanalerna som en underordnad tjänst hade den omvända skattskyldigheten inte blivit tillämplig. Detta då endast utrustning som är avsedd att användas vid ett allmänt bruk av byggnaden faller inom reglernas tillämpningsområde, medan installation av utrustning som ska användas industriellt faller utanför.<sup>197</sup> Detta betyder i förlängningen att en underentreprenör alltid måste veta vad slutkunden ska använda det han installerar till. För att få reda på hur det förhåller sig med detta krävs vid svår bedömda fall antagligen en del extra frågor eller ett väldigt nära samarbete med huvudentreprenören. I exemplet ovan kan det tyckas vara tämligen klart att luftfiltret ska användas för industriellt bruk, men i andra fall kan bedömningen vara betydligt svårare. Ett exempel utgör installationen av el-kontakter. Om det bara ska installeras tre-fyra stycken av dessa i en byggnad torde det ses som en bygginstallation. Men om ett företag har behov av ett 30- till 40-tal el-kontakter i sina lokaler för sin industriella verksamhet, ja då är det inte längre någon byggtjänst. Detta då alla dessa kontakter knappast kan vara avsedda för byggnadens allmänna bruk. Frågan är var gränsen går för vad som behövs för fastighetens allmänna bruk och vad som är att anse som ägnat åt industriellt bruk. Är det vid 5, 10 eller 20 kontakter? Detta är en fråga som får invänta svar från praxis.

## 5.10 Garantier/Försäkringsbolag

### 5.10.1 Exempel 1

Byggföretaget B har utfört en del snickeriarbeten på en fastighet som uppförts av byggföretag A. Efter det att arbetet på fastigheten slutförts, och den har besiktigats av den nya ägaren, har det upptäckts en del brister bland annat vad gäller det snickeriarbete som B har utfört. Då B har givit A en viss garanti, är han nu skyldig att åtgärda felen eller betala för att någon annan rättar till dem.

---

<sup>196</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 15

<sup>197</sup> Prop. 2005/06:130 s. 44



Här gäller att om den första tjänsten omfattades av omvänd skattskyldighet omfattas även ändrings- och tillägsarbetena, detta då de kan ses som en följd av en given garanti på det först utförda arbetet och därmed höra ihop med detta. Det vill säga de ses som en enda tjänst. På grund av att snickeriarbetena faller under SNI-kod 45.420 och utförs på uppdrag av ett annat byggföretag och då de arbeten som följer av garantiåtagandet bör ses som hophörande med det först utförda snickeriarbetet blir den omvända skattskyldigheten tillämplig. Skulle B inte ha gett en garanti kan det tänkas att ändringsarbetet ses som en separat tjänst och då måste det bedömas vem det är som köper denna, och vilken slags tjänst det är frågan om.<sup>198</sup>

### **5.10.2 Exempel 2**

Byggföretag A har uppfört en fastighet för byggföretag B och därvid anlitat snickeriföretaget S att utföra de snickeriarbeten som behövs. Under ett häftigt oväder skadas B:s fastighet rejält. Men som tur är, är företaget försäkrat och kostnaderna för skadan ska således täckas av försäkringsbolaget. B minns att S utförde ett väldigt bra jobb vid byggandet av fastigheten och anlitar därför företaget igen, för att ta hand om uppbyggnaden. Sedan skickar B notan till försäkringsbolaget, för att få ut ersättning.

Här är det ett byggföretag som beställer och därmed köper en byggtjänst. Försäkringsbolaget betalar endast ut ersättning till B genom att de står för betalningen av vad det kostar att återupprätta fastigheten. I och med detta är det byggföretaget som anses vara köparen och den omvända skattskyldigheten blir tillämplig då uppbyggnaden faller under SNI-kod 45.211 och därmed är en byggtjänst. S måste således fakturera B utan mervärdesskatt.<sup>199</sup>

### **5.10.3 Kommentarer**

Hade det i stället varit försäkringsbolaget som köpte tjänsten i "eget namn" kunde utfallet tänkas bli annorlunda. Om försäkringsbolaget inte tillhandahåller byggtjänster mer än tillfälligt i sin verksamhet eller säljer dem vidare till något annat byggföretag blir den omvända skattskyldigheten inte tillämplig. Det torde stå klart att försäkringsbolaget inte kan anses sälja tjänsten vidare i ett sådant fall som ovan. Den huvudsakliga frågan blir i stället hur ofta försäkringsbolaget tillhandahåller byggtjänster till sina klienter och vad som är att anse som mer än tillfälligt?

## **5.11 Avslutande synpunkter**

Vi har kommit fram till att det är svårt att sätta upp generella kriterier som går att använda i alla fall, för att avgöra om en byggtjänst föreligger eller inte. En bedömning måste göras i varje enskild situation för att avgöra om omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Detta eftersom samma tillhandahållande kan bedömas olika beroende på hur det utförs och om det utförs i samband med andra tjänster. Vid den bedömningen får de kriterier vi presenterat i kapitel 4 användas. Dock torde kunna sägas att ett antal "frågor" kan vara vägledande. Det vill säga att i varje fall bör ett antal frågor undersökas, som vilken slags förvärvare som tillhandahålls tjänsten, och därvid bör även klargöras om denne själv tillhandahåller byggtjänster mer än bara tillfälligt i sin verksamhet. Vidare ska undersökas vilket slags tillhandahåll-

---

<sup>198</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr 2 2007-06-26, fråga 19 och 20

<sup>199</sup> Se Skatteverkets skrivelse nr 3 2007-06-26, fråga 9

lande det är frågan om, det vill säga är det en byggtjänst eller annan tjänst eller rent av en vara som tillhandahålls. I de fall då ett företag tillhandahåller flera tjänster, kanske även i kombination med varor måste även en avvägningsbedömning göras. Härvid ställs frågorna, är det en tjänst eller flera och om det är en tjänst vilken tjänst utgör det huvudsakliga momentet i tillhandahållandet? För att kunna besvara alla dessa frågor är det viktigt att en kommunikation finns mellan tillhandahållaren och förvärvaren för att gemensamt komma fram till vilka regler som ska tillämpas. Vid osäkerhet bör Skatteverket kontaktas för rådgivning.

Vi har under skrivandets gång stött på vissa skillnader i behandlandet av olika tjänster som vi ställer oss tveksamma till. Till exempel faller, som ovan nämnts installationen och monteringen av bygghissar inte in under ”byggverksamhets området” medan monteringen av byggställningar gör det. Vidare ska tjänsten, ”städning av färdigställda hus innan inflyttning”, falla under omvänd skattskyldighet medan städandet av mobila platskontor inte omfattas. Vi anser att gränsdragningsproblemen skulle kunna förminskas genom att alla tjänster som används för att bygga eller till att genomföra bygget, omfattas av den nya regeln och att endast sådana tjänster som hör ihop med byggandet som explicit angivits i lagen bör undantas. Detta borde inte förorsaka allt för stora problem då ingen i det stora hela förlorar på att omvänd skattskyldighet tillämpas, utan det är bara ett sätt för staten att minska skatteundandragandet.

## 6 Reglernas överrensstämmande med mervärdesskattedirektivet

Som vi sett är lagstiftningen inte helt klar vad gäller den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn. Det finns många fall där det är svårt att bedöma vad som är byggtjänst och vad som inte är det. I detta kapitel kommer vi att diskutera hur denna oklara lagstiftning stämmer överrens med mervärdesskattedirektivet, och vad konsekvensen blir av mervärdesskattedirektivets utformning av undantaget i artikel 199.

### 6.1 Mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivets syfte är att fastställa ett gemensamt system för mervärdeskatt inom EU.<sup>200</sup> För att kunna uppnå EG-fördragets mål om en gemensam inre marknad<sup>201</sup> är det viktigt att införa ett gemensamt system för mervärdesskatt. Detta för att förhindra att faktorer på nationell nivå ska kunna snedvrider konkurrensvillkoren och hindra den fria rörligheten av varor och tjänster.<sup>202</sup> Harmoniseringen ska ske i etapper<sup>203</sup>, men det är viktigt att

---

<sup>200</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 1

<sup>201</sup> Art. 3.1 c EG

<sup>202</sup> Mervärdesskattedirektivet, Preambel 4-5

<sup>203</sup> Mervärdesskattedirektivet, Preambel 6

liknande varor och tjänster beskattas på ett liknande sätt för att hålla uppe konkurrensneutraliteten. Detta även om undantagen och skattesatserna inte är helt harmoniserade.<sup>204</sup>

## 6.2 Gränsdragningsproblemen och dess förhållande till mervärdesskattedirektivet

På vilket område omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ska tillämpas, är ett av de områden som ännu inte är harmoniserat inom EG. Möjligheten att frångå huvudregeln<sup>205</sup> i mervärdesskattedirektivet och införa omvänd skattskyldighet, finns inom bland annat byggsektorn, men har inte använts av alla medlemsländer.<sup>206</sup> I mervärdesskattedirektivets artikel 199 anges vad som får vara den yttersta gränsen för undantaget. I vårt fall innebär det att det är inom byggsektorn som undantaget får användas. Mervärdesskattedirektivet ger därmed medlemsstaterna rätten att själva avgöra vilka tjänster, leverantörer, tillhandahållare och förvärvare som ska omfattas av undantaget.<sup>207</sup> Detta innebär att medlemsstaterna kan välja att införa omvänd skattskyldighet i endast enstaka sektorer eller för hela byggbranschen. Då problemen är olika stora i alla länder, och olika i olika sektorer, ger denna utformning medlemsstaterna möjligheten att endast införa undantag i de sektorer där det finns särskilt stora problem. Vi anser att detta i förlängningen leder till att direktivets syfte frångås, då olika länder på så sätt kommer att få olika bestämmelser för vad som faller in under reglerna. Då undantagen får utformas olika är det inte det vi anser frångår mervärdesskattedirektivets syfte, utan frångåendet ligger i konsekvenserna av att varje land får välja vilka som omfattas. Detta då det leder till att medlemsländernas lagstiftning glider längre ifrån varandras. Vår tolkning av mervärdesskattedirektivets syfte är, om inte full harmonisering är möjlig, att försöka minska klyftan mellan de olika medlemsländernas mervärdesskatteregler. Då regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn gör att klyftan mellan ländernas lagar ökar, tycker vi att detta måste anses gå emot syftet.

För multinationella företag måste olikheterna i medlemsländernas lagstiftning ses som en stor nackdel. Det gäller att de har koll på exakt alla bestämmelser i varje medlemslands nationella lag, för att veta hur transaktioner ska behandlas. Är det dessutom så, som det är i den svenska lagen, att det finns många situationer där gränsdragningar av vad som omfattas av reglerna är svår att avgöra, krävs ordentliga rättsutredningar för att reda ut gällande rätt. Detta torde i allra högsta grad försvåra gränsöverskridande transaktioner snarare än att underlätta.

I vårt syfte har vi valt att inrikta oss på små företag. Att området inte är harmoniserat kan även påverka dessa, men kanske inte i den omfattningen som det påverkar de multinationella företagen. Dock är det inte ovanligt att små företag säljer tjänster med mera över landets gränser. Även om ett litet företag kanske bara behöver sätta sig in i ett annat lands nationella regler om vad som omfattas av omvänd skattskyldighet, kan detta leda till stora problem då de flesta inte har personal i företaget som sköter de administrativa frågorna. Att hyra in arbetskraft för att reda ut vilka regler som gäller kostar mycket, och måste ses som ett hinder för den gemensamma marknaden.

---

<sup>204</sup> Mervärdesskattedirektivet, Preamblel 7

<sup>205</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 193

<sup>206</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 199

<sup>207</sup> Mervärdesskattedirektivet, Art. 199 p. 2

Oavsett om det är ett litet eller stort företag kommer reglerna att innebära problem om de utformas olika i de olika medlemsstaterna. Problemen kommer att kunna bli så stora att många företag kommer att dra sig för att tillhandahålla byggtjänster i flera olika medlemsländer. För många skulle kostnaderna att sätta sig in i andra länders regelsystem samt den administrativa bördan att hela tiden behöva tänka på i vilket land en tjänst är utförd och vad som gäller där, leda till att de väljer att stanna på sina egna inhemska marknader eller bara vara verksamma på ett fåtal. Därför måste olika regler i olika länder anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten för varor och tjänster<sup>208</sup>, och därmed ett hinder för den fria gemensamma inre marknaden. Vi anser att detta utgör ett hinder som går emot EG-fördraget<sup>209</sup> och mervärdesskattedirektivets syfte.<sup>210</sup>

Vi tycker att undantagen borde harmoniseras på gemenskapsnivå för att gemenskapen ska kunna nå upp till mervärdesskattedirektivets syfte. Hade det klart och tydligt stått i mervärdesskattedirektivets artikel 199 vilka tjänster, leverantörer, tillhandahållare och förvärvare som omfattades av undantagen hade liknande regler kunnat införas i de olika medlemsländerna. Då skulle möjligheten att få gränsdragningsproblemen tolkade av EG-domstolen också funnits.<sup>211</sup> Som det ser ut nu kommer endast nationella domstolar att vara behöriga att avgöra gränsdragningsproblemen. Detta kommer att leda till att varje medlemsland får sin egen praxis på vad som ska omfattas av undantagen och inte. Vi tycker att en bra lösning vore att i mervärdesskattedirektivets artikel 199 punkten 2 hänvisa till någon slags lista som anger vilka tjänster och förvärvare som undantaget ska gälla för. Exempelvis kunde en hänvisning göras till en speciell utgåva av NACE, EG-rättens statistiska näringsgrensindelning. Om en sådan hänvisning fanns, skulle alla länder som tillämpar omvänd skattskyldighet i sina nationella lagar komma att utgå från samma sorts tjänster. Detta skulle underlätta enormt för företag som är verksamma i flera länder. De skulle då bara behöva hålla reda på om länderna de utfört ett arbete i tillämpar omvänd skattskyldighet eller inte.

Kristina Ståhl anser att regler som ska hindra skatteundandragandet, i vissa fall kan strida mot EG-fördraget om den fria rörligheten hindras.<sup>212</sup> För att det ska föreligga ett hinder mot den fria rörligheten krävs att den gränsöverskridande prestationen behandlas mer negativt än den nationella prestationen.<sup>213</sup> Ibland kan dock nationella regler som hindrar den fria rörligheten godtas, när de finns till för att minska skatteflykt på nationell nivå.<sup>214</sup> Det hinder vi ser med gränsdragningsproblemen med den omvända skattskyldigheten är därmed inget direkt hinder mot den fria rörligheten, då det inte särbehandlar gränsöverskridande transaktioner på något sätt. Vi anser dock att ländernas möjlighet till olika utformningar av tillämpningsområdet leder till ett indirekt hinder som påverkar den fria rörligheten för tjänster. Ett indirekt hinder i form av olika, svårtolkade regler i de olika medlems-

---

<sup>208</sup> Art. 3.1 c, Art. 23.1, Art. 49 samt Art. 50 EG

<sup>209</sup> Art. 3.1 c EG

<sup>210</sup> Mervärdesskattedirektivet, Preamblel 4

<sup>211</sup> Art. 234 EG

<sup>212</sup> Kristina, Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, s. 581

<sup>213</sup> Artikel 50 EG samt Kristina, Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, s. 581. Vad som utgör ett hinder framkommer i många mål från EG-domstolen, bland annat i Mål C-290/04 Scorpio p. 31, Mål C-381/93 Kommissionen mot Frankrike p. 17, Mål C-205/84 Kommissionen mot Tyskland p. 25, Mål C-447/99 Kommissionen mot Italien p. 12 och Mål C-168/04 Kommissionen mot Österrike p. 36

<sup>214</sup> Kristina, Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, s. 581

länderna. Frågan är om detta kan rättfärdigas med behovet av nationella reglerna om omvänd skattskyldighet. Då det i mervärdesskattedirektivet finns möjlighet att införa dessa regler är de rättfärdigade att tillämpas. Vi anser att då problemet skulle kunna lösas genom att mervärdesskattedirektivets artikel 199 ändrades så att det där framgick när reglerna om omvänd skattskyldighet ska användas, bör en sådan ändring göras. Då skulle det hinder vi ser mot den fria rörligheten inte längre finnas. När det så enkelt går att ta bort ett möjligt hinder mot den fria rörligheten bör något göras mot det, för att gynna den gemensamma marknaden. Regeringarna i Europa har insett att ökade administrativa bördor för företagen påverkar deras konkurrensförmåga och därmed sysselsättningsgraden och välfärden. Både den svenska regeringen och EU-kommissionen har lagt fram mål om att minska företagens administrativa börda.<sup>215</sup> Ska det gå att nå upp till dessa mål måste lagstiftaren försöka att inte införa nya regler som ytterligare ökar den administrativa bördan. Redan innan reglerna om omvänd skattskyldighet infördes inom byggsektorn, visar en undersökning på att 14 % av alla små och medelstora företag och 10 % av alla stora företag, undviker handel över gränserna bara på grund av momsreglerna.<sup>216</sup> Om momsreglerna blir ännu mer komplicerade och olikformade, kommer denna siffra säkerligen att stiga, men görs något åt dem kanske detta kan undvikas. Vår föreslagna ändring av artikel 199 skulle även vara ett steg på vägen för att nå målen om minskade administrativa bördor för företagen.

---

<sup>215</sup> Rabe, Gunnar, Momssystemet under attack, s. 70

<sup>216</sup> Rabe, Gunnar, Momssystemet under attack, s. 65

## **7 Diskussion kring SNI-koder, Nace och lagändring från 1 januari 2008**

I detta kapitel kommer vi att diskutera lämpligheten med att binda lagstiftningen till gällande SNI-koder och vad den planerade lagändringen kommer att leda till från och med 1 januari 2008. Vi kommer även att ge ett förslag på hur mervärdesskattedirektivet skulle kunna utformas för att minska många av de gränsdragningsproblem som finns idag.

### **7.1 Lämpligheten med att binda lagstiftningen till SNI**

I ML:s 1 kapitel 2 § 2 stycket 1 punkten stadgas att gällande SNI-koder är avgörande för vilka tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet. Frågan är hur lämpligt det är att i lagstiftningen hänvisa till gällande SNI-koder. SNI-koderna utfärdas utav Statistiska centralbyrån och deras syfte är framför allt att kunna användas vid statistikföring. Statistiska centralbyrån är inget lagstiftande organ, men genom denna formulering i ML får de statusen som lagstiftare. Detta då de får bestämma vilka SNI-koder som utgör byggverksamhet, samt vad som innefattas i de olika koderna. Då lagrummet hänvisar till gällande SNI-koder innebär det att ändringar som görs i SNI-koderna, innebär lagändringar. Detta kan inte anses vara överrensstämmande med rättssäkerhetsprincipen. En myndighet ska inte kunna ha rollen och makten att ändra gällande lagstiftning.

Samtidigt var lagstiftaren tvungen att på ett enkelt sätt ange vad som är byggverksamhet och därmed ska omfattas av omvänd skattskyldighet. En hänvisning till SNI-koderna var en smart lösning. För att behålla rättssäkerheten hade en hänvisning kunnat göras till gällande SNI-koder vid ett visst datum, exempelvis de som gällde 1 juli 2007. Då hade inte Statistiska centralbyrån fått någon lagstiftande makt och rättssäkerheten hade funnits kvar. Vid eventuella ändringar av SNI-koderna kan lagstiftaren gå in och ändra lagen till att någon annan version av SNI-koderna ska gälla. Exempelvis att från och med 1 januari ska SNI 2007 som de lyder 1 januari 2008 vara de koder som avgör om en tjänst är en byggtjänst eller inte.

Ett annat problem med SNI-koderna är att de innehåller mängder av begrepp. Begrepp som inte finns förklarade och som är svåra att veta exakt vad de innebär. Exempelvis uppkommer frågorna vad som menas med en bygghiss, vad det är för skillnad mellan frys- och kylskåp och frys- och kylutrustning samt var gränsen går mellan trädgård och park. När lagstiftningen binds till ett system som SNI krävs att det finns ordentliga förklaringar på vad som menas med de olika termerna, för när det inte finns det ökar osäkerheten för vad en viss typ av tjänst ska ses som. En osäkerhet som leder till mer arbete och eventuellt många felbedömningar av företagen som är verksamma inom branschen. Vi anser att en begrepps-förklaring till vissa av termerna som används i SNI-koderna, skulle vara ett bra sätt att underlätta för företaget när de ska avgöra om de utfört en byggtjänst eller inte. Vet de om att de har anlagt exempelvis en park är det lättare för dem att kolla vilken SNI-kod denna tjänst har, än om osäkerhet råder om de anlagt en park eller en trädgård.

## 7.2 Följder av ändring i SNI-koderna

När SNI-koderna ändras i januari 2008 kommer en del byggtjänster inte längre att anses vara byggtjänster och vissa tjänster som inte tidigare varit byggtjänster kommer att bli det. Exempelvis kan nämnas att sanering, efterbehandling av jord och vatten samt annan verksamhet för föroreningsbekämpning<sup>217</sup> och säkerhetssystemtjänster<sup>218</sup> inte längre kommer att anses vara byggtjänster. Däremot kommer markexploatering<sup>219</sup>, tillverkning av monteringsfärdiga hus<sup>220</sup>, byggplastvarutillverkning<sup>221</sup>, tillverkning av metallstommar och delar därrav<sup>222</sup>, tillverkning av lyft- och godshanteringsanordningar<sup>223</sup>, annan reparation av hushållsartiklar och personliga artiklar<sup>224</sup>, tillverkning av byggnads- och inredningsnickerier<sup>225</sup>, byggplastvarutillverkning<sup>226</sup>, tillverkning av byggnadselement av metall<sup>227</sup> samt lokalvård<sup>228</sup> att ses som byggverksamhet. För att exakt kunna avgöra vilka tjänster som ingår i varje kod, krävs att kodernas innehållsbeskrivningar<sup>229</sup> läses.

---

<sup>217</sup> SNI 2002- kod 45.250 kommer att få SNI 2007- kod 39.000

<sup>218</sup> SNI 2002- kod 45.310 kommer att få SNI 2007- kod 80.200

<sup>219</sup> SNI 2002- kod 70.110 kommer att få SNI 2007- kod 41.100

<sup>220</sup> SNI 2002- kod 20.301 kommer att få SNI 2007- kod 41.200

<sup>221</sup> SNI 2002- kod 25.230 kommer att få SNI 2007- kod 41.200

<sup>222</sup> SNI 2002- kod 28.110 kommer att få SNI 2007- kod 41.200

<sup>223</sup> SNI 2002- kod 29.220 kommer att få SNI 2007- kod 43.290

<sup>224</sup> SNI 2002- kod 52.740 kommer att få SNI 2007- kod 43.290

<sup>225</sup> SNI 2002- kod 20.302 kommer att få SNI 2007- kod 43.320

<sup>226</sup> SNI 2002- kod 25.230 kommer att få SNI 2007- kod 43.320

<sup>227</sup> SNI 2002- kod 28.120 kommer att få SNI 2007- kod 43.320

<sup>228</sup> SNI 2002- kod 74.701 kommer att få SNI 2007- kod 43.390

<sup>229</sup> SNI 2007 Innehållsbeskrivningar, Statistiska centralbyrån, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

## 7.3 Lagändring från 1 januari 2008

### 7.3.1 Innehållet och anledningen till lagändringen

Under skrivandets gång, kom den 18 oktober 2007 en ny proposition<sup>230</sup> från regeringen. Propositionen innehåller bland annat ett förslag till ändring av 1 kapitlet 2 § 2 stycket ML. Ändringen innebär att hänvisningen till gällande SNI-koder tas bort.<sup>231</sup> Anledningen till ändringsförslaget är att SNI-koderna kommer att ändras markant när SNI 2007 träder ikraft samt att det har framkommit att SNI 2002 successivt har ändrats, vilket har lett till att olika verksamheter har tillkommit och fallit bort.<sup>232</sup> I propositionen sägs att detta leder till svårigheter att bedöma vilka tjänster som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten.<sup>233</sup> Från och med 1 januari 2008 föreslås istället att bedömningen av vilka tjänster som omfattas, ska göras ifrån ett mer allmänt perspektiv. Detta skulle kunna leda till större osäkerhet och svårare gränsdragnings- och tolkningsproblem. För att försvara denna ökade risk, anser regeringen att det kommer att kunna utvecklas en mer fast praxis som kan underlätta gränsdragnings- och tolkningsproblemen.<sup>234</sup> Regeringen anser att det är mer angeläget att undvika tolkningsproblem som en hänvisning till gällande SNI leder till, än till de tolkningsproblem som följer av ändringen.<sup>235</sup> I propositionen bedöms inte ändringen leda till några större förändringar av vilka tjänster som omfattas.<sup>236</sup> SNI 2002 kommer fortfarande att kunna användas som vägledning för att avgöra vilka tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet.<sup>237</sup>

### 7.3.2 Kommentarer till lagändringen

Att den tänkta lagändringen kommer så pass fort efter införandet av reglerna om omvänd skattskyldighet visar att även lagstiftaren har uppmärksammat problemet med att binda lagstiftningen till gällande SNI-koder. Detta styrker vårt resonemang om att lagstiftningen borde ha utformats annorlunda.<sup>238</sup>

Vi tycker att det av rättssäkerhetsskäl<sup>239</sup> är bra att kopplingen till gällande SNI-koder tas bort. Därmed ser vi positivt på lagändringen. Vi ser även positivt på att SNI-koderna inte strikt behöver följas. Det kan leda till att vissa tjänster som vi i kapitel 5 ansåg borde omfattas av omvänd skattskyldighet, kan komma att omfattas i framtiden i och med ändringen. Exempelvis kan montering av bygghissar bedömas på samma sätt som montering av bygg-

---

<sup>230</sup> Prop. 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

<sup>231</sup> Prop 2007/08:25 s. 245

<sup>232</sup> Prop. 2007/08:25 s. 215

<sup>233</sup> Prop. 2007/08:25 s. 215

<sup>234</sup> Prop. 2007/08:25 s. 215

<sup>235</sup> Prop. 2007/08:25 s. 215

<sup>236</sup> Prop. 2007/08:25 s. 216

<sup>237</sup> Prop. 2007/08:25 s. 245

<sup>238</sup> Se avsnitt 7.1

<sup>239</sup> Se avsnitt 7.1



nadsställningar<sup>240</sup>, att det inte ska vara någon skillnad på att montera ihop ett färdighus eller bygga allt på plats<sup>241</sup> och att stenkrossning kan anses vara en byggtjänst<sup>242</sup>.

Samtidigt kommer nog lagändringen medföra, att det under några år, innan det har börjat komma vägledande praxis på området, kommer att bli större svårigheter med gränsdragnings- och tolkningsproblem av vilka tjänster som ska omfattas. Detta eftersom det inte längre finns någon hänvisning till vad som mer exakt ska anses vara en byggtjänst. Bedömningen kan komma att ändras ifrån vad SNI 2002 ansåg vara byggtjänster, då det nu är upp till domstolarna istället för Statistiska centralbyrån att avgöra vad som är byggtjänst och vad som inte är det. På sikt anser vi dock att detta är den bästa lösningen, då rättssäkerheten upprätthålls och då det är upp till domstolarna att avgöra vilka tjänster som ska omfattas och inte. Genom att domstolarna får tolkningsrätten av vad som är att anse som byggtjänst istället för Statistiska centralbyrån, upprätthålls en bättre rättssäkerhet och legalitetsprincipen följs därmed i större utsträckning.

SNI 2002 ska fortfarande vara vägledande för vilka tjänster som omfattas.<sup>243</sup> Detta kan leda till förvirring och problem för företagen. Då företagen från och med 1 januari 2008 kommer att få nya näringsgrenskoder enligt SNI 2007, innebär det att företagen inte kan släppa SNI 2002. De måste fortfarande veta vad SNI 2002 innehöll för att kunna bedöma om en tjänst är att se som en byggtjänst eller inte. Speciellt för nya företag som inte startar före 1 januari 2008, och aldrig kommit i kontakt med SNI 2002, måste detta ses som ett problem. Att behöva hålla koll på två olika SNI-indelningar kan leda till att koderna blandas ihop och att det blir fel. Vi tycker att det är beklagligt att lagen utformades på det sättet att den behöver ändras så pass tätt efter det att reglerna om omvänd skattskyldighet trätt ikraft. Vi anser att det hade varit bättre att vänta med att införa reglerna om omvänd skattskyldighet. Detta då regeringen redan vid införandet av den omvända beskattningen, borde ha känt till att SNI-koderna skulle ändras i så stor utsträckning att en lagändring eller någon annan slags åtgärd skulle bli nödvändig från och med januari 2008.

Samtidigt anser vi att det behövs en uppräkningslista på vilka tjänster som ska ses som byggtjänster, för att underlätta bedömningen för företagen. Den bästa lösningen för att undvika gränsdragnings- och tolkningsproblem vore att lagstiftaren gav ut en förteckning på vilka tjänster som bör omfattas. Förteckningen bör vara en utförlig lista som i detalj anger vad som är byggtjänster. Någon form av lista för vilka tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet, krävs av Sveriges byggindustrier, Svenskt Näringsliv och Företagarna.<sup>244</sup> I propositionen anges att det bör utvärderas om det finns behov av en sådan här lista, men än så länge anser regeringen att reglerna är så pass nya, att det är för tidigt med en översyn.<sup>245</sup> Vi tycker att det är bra att de tänker ha en översyn av reglerna för att på så sätt kunna se om det går att göra något åt de gränsdragnings- och tolkningsproblem som finns. Vi kan förstå om regeringen vill vänta med en översyn av reglerna då de är så pass nya, men samtidigt anser vi att det är dumt att de inte gör något nu när de vet att det finns många gränsdrag-

---

<sup>240</sup> Se avsnitt 5.4.5

<sup>241</sup> Se avsnitt 3.1.3

<sup>242</sup> Se avsnitt 5.2.1

<sup>243</sup> Prop. 2007/08:25 s. 245

<sup>244</sup> Prop. 2007/08:25 s. 214

<sup>245</sup> Prop. 2007/08:25 s. 216

nings- och tolkningsproblem med reglerna. Lagstiftaren borde kanske ha tänkt på detta från början, innan reglerna gavs ut. Lagen bör vara ordentligt genomtänkt innan den införs så att det stiftas lag som redan från början inte synes medföra problem. Ju fortare en ändring till det bättre kan ske, desto bättre tycker vi. Förutom en lista som förtydligar vad som är byggtjänster borde lagstiftaren fundera på att ge någon slags vägledning till när en näringsidkare bedriver byggverksamhet mer än bara tillfälligt.

## 7.4 Införande av hänvisning till Nace eller annan lista i mervärdesskattedirektivet

Vi tycker att artikel 199 i mervärdesskattedirektivet borde ange vilka typer av tjänster som omvänd skattskyldighet ska användas på. Det bästa vore att det upprättades en fristående lista som angav vad och vem som omfattas. Något liknande det vi föreslog till den svenska lagen. Tidigare<sup>246</sup> föreslog vi att en hänvisning till Nace infördes. En hänvisning till Nace skulle vara smidigare att göra än att upprätta en egen nya lista. Skulle en hänvisning till Nace göras, måste dock det ovanstående<sup>247</sup> resonemanget beaktas för att upprätthålla rätts-säkerheten. Om en hänvisning till Nace infördes, vore det bästa om lagstiftaren i samarbete med dem som utformar Nace utformar mer specifika riktlinjer för vad som omfattas i varje kod. En mer utförlig beskrivning skulle underlätta bedömningen av vad som utgör en byggtjänst. Även i mervärdesskattedirektivet skulle det av rättssäkerhetsskäl vara nödvändigt att hänvisa till en speciell lista eller till en bestämd version av Nace och inte till gällande koder. Det bästa vore om denna lista bifogades som bilaga till mervärdesskattedirektivet. Detta borde inte vara någon omöjlighet då det redan idag finns listor bifogade till mervärdesskattedirektivet.<sup>248</sup> Listorna är till för att förtydliga artiklarna och vad som omfattas av dessa.

---

<sup>246</sup> Se avsnitt 6.2

<sup>247</sup> Se avsnitt 7.1

<sup>248</sup> Se mervärdesskattedirektivets bilagor I till X

## 8 Administrativa följder av gränsdragningsproblemen

Som vi sett i tidigare kapitel kan det vara svårt att bedöma huruvida den omvända skattskyldigheten gäller för en tjänst som tillhandahålls, eller inte. Detta påverkar i förlängningen företagens ”vardagsliv”. Det vill säga svaret på frågan; ”är det en byggtjänst eller inte som har utförts”, är avgörande för hur företaget ska redovisa tjänsten, samt hur fakturan ska utformas. Dessutom kan ett fel i bedömningen få trista konsekvenser för företagen, så som skattetillägg. I detta kapitel går vi kort igenom hur de nya mervärdesskattereglerna påverkar företagets redovisning och fakturering.

### 8.1 Redovisning

Skyldigheten att redovisa mervärdesskatt för tjänster som har förvärvats eller erhållits är intimt sammanlänkad med att skattskyldigheten för sagda tjänst har inträtt. Detta sker så fort en tjänst tillhandahålls.<sup>249</sup>

Dock inträder plikten att redovisa och betala skatten, normalt sett, något senare. Tidpunkten för redovisningen är bland annat avhängig från vilket slags företag det är som ska redovisa, det vill säga hur stort företaget är. Redovisningen av skatten (till staten) är även beroende av när bokföringen har skett.<sup>250</sup>

När det gäller mindre företag kan dessa välja mellan två huvudsakliga metoder att bokföra. Antingen bokförs inkomster och utgifter när fakturan utfärdas eller erhålls (faktureringsmetoden<sup>251</sup>), eller så bokförs tjänsterna och varorna när betalning för dem har skett (kontantmetoden<sup>252</sup>).

Redovisningen och betalningen av mervärdesskatten till staten, kan även den skilja sig åt beroende på företagets storlek och hur det har valt att dela upp den. Antingen lämnar företaget in en särskild mervärdesskattedeklaration (tillsammans med bland annat arbetsgivar-

---

<sup>249</sup> 1 kap. 3 § och 13 kap. 1 § ML

<sup>250</sup> 13 kap. 6 § och 13 kap. 16 § ML, 10 kap. SbetL

<sup>251</sup> 5 kap. 2 § BFL och prop 98/99:130 s. 267- 268

<sup>252</sup> 5 kap. 2 § BFL (Kan tillämpas av företag som har en årlig omsättning på maximalt 3 miljoner kronor och som ej är skyldiga att avsluta sin bokföring med en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § se 13 kap. 8 § ML)

avgifter och f-skatt) en gång i månaden<sup>253</sup> eller så redovisas mervärdesskatten en gång om året i självdeklarationen.<sup>254</sup>

Själva tidpunkten för när en faktura ska bokföras bör inte påverkas av de nya reglerna om omvänd skattskyldighet. Detta då den är beroende av företags omsättning som utgörs av dess försäljning, vilket torde innebära att bara det som företaget själv utför åt annan ska ses som omsättning hos detta företag.<sup>255</sup> Tidpunkten för redovisningen till staten, för en del mindre företag, kan däremot komma att påverkas om dessa är köpare av sådana tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Detta på grund av att de inköpta tjänsterna kommer att ingå i köparens beskattningsunderlag som en del av det värde som mervärdesskatten ska beräknas på. Detta kan tänkas leda till att vissa mindre företag som köper in sådana byggtjänster som avses i 1 kapitlet 2 § 1 stycket punkterna 4b och 6 ML kan förlora rätten att redovisa mervärdesskatten i inkomstdeklarationen.<sup>256</sup>

## 8.2 Fakturering

Fakturans utseende påverkas inte nämnvärt av de nya reglerna. Säljaren av en byggtjänst ska, då tjänsten omfattas av reglerna, hänvisa till att reglerna om omvänd skattskyldighet är aktuella. Detta kan till exempel göras genom en hänvisning till ML eller till mervärdesskattedirektivet, eller genom att med en mening ange att det är reglerna om omvänd skattskyldighet som gäller i det föreliggande fallet.<sup>257</sup> Säljaren måste vidare underlåta att ta ut mervärdesskatt på fakturan.<sup>258</sup> Dessa två skillnader torde inte vara alltför kostsamma att genomföra.

Dock kan skyldigheten att på fakturan även ange köparens registreringsnummer för mervärdesskatt<sup>259</sup> tänkas ställa till problem. I alla fall till en början, då det krävs en del merarbete att ta reda på varje kunds momsregistreringsnummer.

Ett annat problem som uppstår i och med de nya reglerna om omvänd skattskyldighet inom vissa delar av byggsektorn, och som i hög grad är att förknippa med gränsdragningsproblemen, är hur företagen ska hantera fel faktureringar. Dessa torde kunna uppstå på två olika sätt.

Fall 1.) Säljaren tolkar reglerna fel på så sätt att han ställer ut en faktura med mervärdesskatt trots att den tjänst det gäller omfattas av reglerna för omvänd skattskyldighet, det vill säga fakturan skulle ha varit utställd exklusivt mervärdesskatt och köparen borde redovisa den.

---

<sup>253</sup> Tidpunkten och periodens längd, det vill säga hur många dagar man har på sig innan man ska lämna in deklarationen, skiljer sig åt beroende på hur stort företaget är, 42 respektive 26 dagar, 10 kap. 14, 18, 19 §§ SbetL

<sup>254</sup> Denna möjlighet kan inte utnyttjas av handelsbolag eller grupphuvudmän, vidare får rörelsen inte ha ett beskattningsunderlag som överstiger 1 miljon kronor per år 10 kap. 31 § och 10 kap. 10-16 §§ SbetL

<sup>255</sup> 2 kap. 1 § ML

<sup>256</sup> SKV 561 utgåva 1 sida 2 eller Skatteverketsskrivelse 2007-06-26 fråga 9, samt Melz, Mervärdesskatt: en introduktion s. 50

<sup>257</sup> 11 kap. 8 § p 11 ML

<sup>258</sup> 11 kap. 8 § p 10 ML

<sup>259</sup> 11 kap. 8 § p 4 ML

För det första har köparen ingen möjlighet att dra av den ingående mervärdesskatten<sup>260</sup> utan måste, för att få tillbaks den, kontakta säljaren och kräva mervärdesskatten åter av honom. För det andra är köparen trots felfaktureringen skyldig att redovisa skatten till staten. Om han inte fullgör denna skyldighet kan han under vissa omständigheter drabbas av skattetilllägg. För det tredje kan säljaren bli tvungen att kräva tillbaks den skatt han har betalat in till skatteverket.<sup>261</sup>

Fall 2.) Säljaren fakturerar köparen exklusive mervärdesskatt för en tjänst eller vara som inte omfattas av omvänd skattskyldighet. Det vill säga fakturan borde egentligen ha varit inklusive mervärdesskatt. I detta fall är säljaren fortfarande redovisningskyldig gentemot staten, och kan tänkas bli utsatt för sanktioner, så som skattetilllägg, om betalningen och redovisningen av skatten inte sker så som den ska.<sup>262</sup>

I dagsläget finns det ingen direkt reglering, i ML, av hur felfaktureringar av detta slag ska hanteras. Dock har frågan, hur den felaktigt inbetalade mervärdesskatten ska behandlas, berörts både i rättsfall<sup>263</sup> och i skrivelser<sup>264</sup> från Skatteverket. Genom RÅ 2005 ref. 81 klargjordes att sådan skatt som ett företag felaktigt betalar in till staten, och som inte grundar sig på en skattepliktig omsättning, inte kan behandlas som mervärdesskatt. Detta då det saknas en liknande reglering som mervärdesskattedirektivets artikel 203 i ML. Vidare framhöll Regeringsrätten att direktivets regel inte kan tillämpas direkt mot en skattskyldig och därmed ska felaktigt inbetald skatt betalas tillbaka till den skattskyldige.<sup>265</sup> Det har vidare framkommit, genom rättsfallen<sup>266</sup> och genom en skrivelse<sup>267</sup> från skatteverket, att det inte torde vara nödvändigt att tillhandahållaren har utfärdat en kreditnota, eller att han har betalat tillbaka den felaktigt fakturerade mervärdesskatten till förvärvaren, för att tillhandahållaren ska ha rätt att återfå skatten från staten.

### 8.3 Redovisning och fakturering i framtiden

Under skrivandets gång har en ny proposition publicerats som innebär en rad förändringar avseende företags redovisning och fakturering.<sup>268</sup> Bland annat innebär de föreslagna lagändringarna att en bestämmelse motsvarande mervärdesskattedirektivets artikel 203 införs i Mervärdesskattelagen. Bestämmelsen syftar till att ge svar på hur felaktigt debiterad och därefter inbetald mervärdesskatt ska hanteras. Den nya regleringen medför, att oavsett om en vara eller tjänst ska faktureras med mervärdesskatt, blir den som fakturerar med mervärdesskatt skyldig att betala in skatten till staten. Det vill säga, om ett företag till exempel till-

---

<sup>260</sup> 8 kap. 2 § ML

<sup>261</sup> Prop. 2005/06:130 s. 48-49

<sup>262</sup> 15 kap. SbetL, 5 kap. TaxL, Skattebrottslagen, Prop. 2005/06:130 s. 48-49

<sup>263</sup> RÅ 2005 ref 81 och RÅ 2006 not 149

<sup>264</sup> Bland annat Skatteverkets skrivelse 2004-07-01 och Skatteverkets skrivelse 2006-04-04

<sup>265</sup> RÅ 2005 ref 81

<sup>266</sup> RÅ 2005 ref 81 och RÅ 2006 not 149

<sup>267</sup> Skatteverkets skrivelse 2006-04-04

<sup>268</sup> Prop. 2007/08:25, Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor, s. 1

handahåller en byggtjänst och ställer ut en faktura på denna med mervärdesskatt, blir företaget tvunget att betala skatten, enligt nya 1 kapitlet 2e § ML.<sup>269</sup>

Genom propositionen har även klargjorts att någon avdragsrätt (i ovan nämnda fall) för förvärvaren inte föreligger för på fakturan belöpande ingående mervärdesskatt. För att undvika att dubbelbeskattning uppstår, till exempel då den som förvärvar tjänsten är den rätta skattskyldiga, har det i propositionen valts att införa en rättelse regel i 13 kapitlet 28 § ML. Denna leder till att, om en kreditnota har utfärdats av tillhandahållaren, ska det felaktigt redovisade beloppet ändras.<sup>270</sup> Kravet på att en kreditnota måste ha utfärdats för att rättelse ska kunna ske kan dock frångås av Skatteverket, om det anser att särskilda skäl föreligger, till exempel att tillhandahållaren inte vet vem förvärvaren är.<sup>271</sup>

---

<sup>269</sup> Se prop. 2007/08:25, s. 89-90

<sup>270</sup> Se prop. 2007/08:25, s. 93-94

<sup>271</sup> Prop. 2007/08:25, s. 95

## 9 För och nackdelar med de nya reglerna

Så som de flesta lagregler, ger de nya reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn upphov till både fördelar och nackdelar för den som skapat reglerna, det vill säga staten, men även för dem som reglerna blir tillämpliga på, företagen. Kapitlet syftar till att belysa ut vilka konsekvenser reglerna kan tänkas få. Det vill säga vilka positiva och negativa effekter lagändringen kan leda till, både för företagen och för staten.

### 9.1 Staten

#### 9.1.1 Fördel

Den största fördelen med de nya reglerna, sett ur statens synpunkt, är att de tar bort möjligheten att ställa ut falska fakturor, enligt vilka förvärvaren kräver tillbaka ingående skatt från staten medan den som har utfärdat dem aldrig redovisar motsvarande utgående skatt. Det vill säga, reglerna förhindrar att staten förlorar skatteintäkter på grund av fusk.<sup>272</sup> Vidare kan även sägas att liknande regler i andra EU-länder har visat sig vara verksamma åtgärder för att bekämpa just denna typ av skatteundandragande.<sup>273</sup>

Reglerna om omvänd skattskyldighet påverkar även konkurrensförhållandena inom byggsektorn, då de gör det svårare för oseriösa företag att existera, samtidigt som villkoren blir bättre för företag som är seriösa och vill göra rätt för sig. Detta torde också vara positivt för statsfinanserna, då det i långa loppet torde generera mer skattemedel till staten,<sup>274</sup> som kan användas till nytta för samhället.

#### 9.1.2 Nackdel

Dock för reglerna även med sig en del nackdelar för staten. Det blir bland annat svårare för skattemyndigheten att upptäcka fusk då de inte längre kan genomföra kontroller i de tillhandahållande företagens redovisning genom att stämma av mervärdesskatten på erhållna fakturor med företagens utgående mervärdesskatt. Detta då de flesta företagen bara kommer att redovisa ingående mervärdesskatt i sina deklamationer. Dock har det i förarbetena till lagändringen påtalats att det redan innan de nya reglerna träder i kraft varit svårt att göra regelbundna avstämningar.<sup>275</sup>

---

<sup>272</sup> Prop. 2005/06:130 s. 60 se även Gunnar Jonsson, omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, s. 240 och s. 243

<sup>273</sup> Prop. 2005/06:130 s. 35

<sup>274</sup> Prop. 2005/06:130 s. 21

<sup>275</sup> Prop. 2005/06:130 s. 35

Reglerna innebär även att inbetalningen av skatten till staten blir senarelagd. Detta då mervärdesskatten betalas in först då tjänsten säljs vidare till någon som inte är ett byggföretag eller tillhandahåller tjänsten åt ett byggföretag. Vidare kan reglerna leda till att staten blir tvungen att ligga ute med ingående mervärdesskatt. Pengar betalas ut till de tillhandahållande företagen, en lång tid innan den utgående mervärdesskatten som belöper på samma tjänst betalas in.<sup>276</sup>

Ytterligare en aspekt på reglerna, som kan anses utgöra en nackdel för staten, är deras anknytning till för varje tidpunkt gällande SNI-koderna. Det kan nog sägas att det varit en olycklig lösning med tanke på att det har lett till att reglerna måste revideras så snart efter deras införande.

## 9.2 Företagen

### 9.2.1 Fördelar

En av fördelarna med de nya reglerna om omvänd skattskyldighet är att de som tillhandahåller byggtjänsterna inte längre tvingas betala in utgående mervärdesskatt till staten trots att förvärvaren av tjänsten inte har betalat fakturan än. Denna positiva effekt kommer troligtvis främst de mindre företagen till godo, då dessa för det mesta är underentreprenörer som tillhandahåller byggtjänsterna vidare till andra större företag. Detta då större företag i dagsläget verkar ha utbildat en praxis av att betala för sent.<sup>277</sup> De nya reglerna är även gynnsamma för underentreprenörer, om den som är huvudentreprenör skulle gå i konkurs innan det utförda arbetet är betalt, då underentreprenören i detta fall åtminstone slipper betala in mervärdesskatten.<sup>278</sup>

Ytterligare en fördel är att den som förvärvar en byggtjänst inte måste ligga ute med mervärdesskatt tills dess att han har en möjlighet till att dra av den i sin deklaration.<sup>279</sup> Dock torde detta inte komma mindre företag till dels, då dessa för det mesta är de som tillhandahåller byggtjänsterna.

Även konkurrenssituationen inom byggsektorn påverkas positivt av de nya reglerna, då seriösa företag får det lättare att vinna kontrakt på entreprenader om ”tävlingen” sker på lika villkor. Ett steg på vägen torde vara gjort i och med att reglerna innebär ett hinder emot att använda sig av svart arbetskraft. Detta är även positivt för den enskilde arbetaren då det leder till att de vita lönerna kan hållas någorlunda intakta.<sup>280</sup>

---

<sup>276</sup> Prop. 2005/06:130 s. 60-61

<sup>277</sup> Prop. 2005/06:130 s. 37 och 63 se även Björn, Forssén, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn- skapar den fler problem än den löser?, s. 196

<sup>278</sup> Staffan, Renström, Mervärdesskatt - omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 125

<sup>279</sup> Prop. 2005/06:130 s. 62-63

<sup>280</sup> Prop. 2005/06:130 s. 21 och 63 se även Gunnar Jonsson, omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, s. 243



## 9.2.2 Nackdelar

Nackdelarna med den omvända beskattningen är flera för de berörda företagen. För det första leder reglerna till att företag som måste tillämpa dem kommer att få två olika sätt att redovisa sin omsättning, beroende på vem det är som har beställt en tjänst av dem och vilken slags tjänst det är frågan om.<sup>281</sup> Detta leder till en del merkostnader för företagen då de måste anpassa sig till nya rutiner, som nya redovisningskonton<sup>282</sup> och ett annat utseende på fakturan. Detta kan tänkas göra det administrativa jobbet mer betungande och komplicerat än tidigare.<sup>283</sup> Bland annat för att de nya reglerna kommer att kräva att de företag som både tillhandahåller byggtjänster, andra tjänster och varor fakturerar på två olika sätt.<sup>284</sup> Frågan är om dessa kostnader blir tyngre att bära för de små företagen än för de stora. De stora företagen har troligtvis kunnig personal som kan ta hand om sådana här frågor, medan de små företagen normalt sett inte har det. Dock torde de små företagen ha färre kunder och därmed kanske även ett närmre samarbete med sina kunder som skulle kunna underlätta besvarandet av frågorna vilken slags kund och vilken slags tjänst det rör sig om.

Detta leder oss till nästa nackdel med de nya reglerna sett ur ett byggföretags perspektiv, gränsdragningsproblemen. När det gäller att avgöra om den kund som tjänsten utförs åt omfattas av reglerna, måste en bedömning göras i varje enskilt fall för sig. Det går inte att generalisera. Exempelvis torde entreprenörer, som både bedriver byggentreprenader och äger egna fastigheter som de förvaltar, orsaka en del huvudbry för det företag som ska utföra tjänster åt dem på den förvaltade fastigheten.<sup>285</sup> Även själva tjänsten som utförs kan i många fall orsaka grubbleri som vi påvisat i tidigare kapitel.

Om företagets bedömning leder fram till fel slutsats, och fakturan utformas med fel mervärdesskatt, det vill säga antingen faktureras mervärdesskatt då det inte ska göras eller så underlåter företaget att fakturera mervärdesskatten vid tjänster som inte berörs av den omvända skattskyldigheten. Dessa fel leder dels till merarbete, då man blir tvungen att ”ta tillbaks” den första fakturan och sedan ställa ut en ny riktig faktura, dels kan det betyda att företaget riskerar skattetillägg då en felaktig redovisning av mervärdesskatten ses som ett skattebrott, helt beroende på hur lång tid det tar innan felet upptäcks.<sup>286</sup> Dock ges företag som är osäkra på om de har gjort rätt en möjlighet att lägga till ett öppet yrkande till sin skattedeclaration, där de kan visa för hur de har hanterat ett visst tillhandahållande.<sup>287</sup>

De nya reglerna medför även att den som tillhandahåller byggtjänster förlorar en skattekredit, som han skulle ha erhållit om han hade fått betalt av den som förvärvat tjänsten innan han själv skulle betala in skatten till staten. Detta torde påverka de mindre företagens likviditet negativt, dock är frågan i vilken utsträckning då krediten ju endast är värd den ränta företagen kan erhålla under tiden som de förvaltar medlen åt staten. Dock ligger de företag

---

<sup>281</sup> Staffan, Renström, Mervärdesskatt - omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 119

<sup>282</sup> Nya BAS-konton med anledning av ny skattedeclaration och nya regler för omvänd skattskyldighet, s. 1

<sup>283</sup> Prop. 2005/06:130 s. 35 och. 61-62

<sup>284</sup> Renström, Staffan, Mervärdesskatt - omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 119 och 126

<sup>285</sup> Gunnar Jonsson, omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, s. 242

<sup>286</sup> Prop. 2005/06:130 s. 48-49 se även Björn, Forssén, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn - skapar den fler problem än den löser?, s. 196-198 och Omvänd moms ger mindre fusk & mer krångel, s. 1

<sup>287</sup> Staffan, Renström, Mervärdesskatt - omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 124

som tillhandahåller tjänster ute med ingående mervärdesskatt vilken inte kan avräknas mot utgående mervärdesskatt som de erhållit från sina kunder. Detta utgör ytterligare en negativ likviditets påverkan för små företag under den tid de tvingas vänta på att få tillbaks medlen från staten.<sup>288</sup>

Det har i doktrinen sagts att den omvända skattskyldigheten leder till att en möjlighet till säkerhet faller bort, detta då företagen inom byggsektorn har haft som kutym att hålla inne just mervärdesskattebeloppet för att kunna kräva åtgärdande av eventuella brister.<sup>289</sup> Här borde dock andra lösningar kunna finnas.

### 9.3 Kommentarer

Sammanfattningsvis kan nog sägas att ur statens perspektiv sett är de nya reglerna övervägande positiva, då de torde generera mer intäkter än kostnader för staten, medan det när det gäller företagen och hur dessa påverkas av de nya reglerna troligen beror en hel del på om detta är ett tillhandahållande företag, eller ett företag som förvärvar tjänster. Det har i propositionen påpekats att reglerna inte kommer att påverka byggsektorns likviditet som helhet.<sup>290</sup> Dock ser det ut som om reglerna leder till att de små företagen, som mestadels är de som tillhandahåller tjänsterna, ”förlorar” en del i likviditet. Medan de stora företagen, som oftast är de som förvärvar tjänsterna kan tänkas ”vinna” likviditetsmässigt. Frågan är om detta är så bra för konkurrensen, å andra sidan kan man även undra hur stor denna likviditetspåverkan är i realiteten?

För den som är anställd inom byggsektorn bör de nya reglerna, i alla fall i det långa loppet, vara positiva. Då reglerna utgör ett hinder mot svart arbetskraft kommer de som jobbar vit att gynnas genom fler uppdrag. Men även de som tidigare har arbetat svart torde gynnas av reglerna om de vill/ska fortsätta arbeta inom sektorn. Detta då de, främst kanske deras arbetsgivare, på detta sätt tvingas till att få en bättre social grund att stå på, som till exempel intjänandet av en pension.

Om man ser till hur liknande regler har bemötts i andra EU-länder, verkar det som om företagen endast inledningsvis har haft tillämpningsproblem.<sup>291</sup> Dock är frågan om de andra länderna också har knutit sina regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn till SNI-koder eller något liknande. När det gäller Tyskland är detta till exempel inte fallet. Den tyska lagstiftaren har istället valt att enbart ange vilka slags byggtjänster som berörs av den omvända skattskyldigheten i lagen,<sup>292</sup> och sedan komplettera de begrepp som anges där med en skrivelse med riktlinjer, utgiven av Bundesministerium der Finanzen.<sup>293</sup> Även i Tyskland framkom i början kritik, då skrivelsen som BMF gav ut som ”förklaring” till begreppen i lagtexten sågs som för otydliga för att ge klara svar på hur vissa gränsfall skulle

---

<sup>288</sup> Prop. 2005/06:130 s. 62

<sup>289</sup> Staffan, Renström, Mervärdesskatt - omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 119

<sup>290</sup> Prop. 2005/06:130 s. 64

<sup>291</sup> Staffan, Renström, Mervärdesskatt - omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, s. 126

<sup>292</sup> §13b Abs 1. Nr. 4 Umsatzsteuergesetz, In der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Juni 1999, (BGBl. I S. 1270)

<sup>293</sup> BMF Schreiben vom 31. März 2004 IV D 1 – S 7279 – 107/04 – ( BStB1 2004 I S. 453) Via: <http://rsw.beck.de> 2007-12-05

**Error! Style not defined.**

hanteras.<sup>294</sup> Dessa oklarheter verkar dock ha löst sig genom ytterligare en skrivelse av BMF. Här i beskrivs vissa begrepps innebörd och omfattning, så som vad som ska ses som ”bygg-tjänst”, mer utförligt.<sup>295</sup>

## **10 Slutsats**

---

<sup>294</sup> Steuerberater kritisieren geplantes BMF-Schreiben zur Steuerschuldnerschaft von Leistungsempfängern im UStG, beck-aktuell-Redaktion, Verlag C. H. Beck, 11 März 2004 Via: <http://rsw.beck.de> 2007-12-05

<sup>295</sup> BMF-Schreiben vom 2. Dezember 2004 IV A 6 – S 7279 – 100/04 Via: <http://rsw.beck.de> 2007-12-05

Då det i flera rapporter framkom att det förelåg ett stort undandragande av skatt inom byggsektorn, tycker vi att det var bra att regelsystemet ändrades. Staten, samhället och de seriösa företagen är vinnarna av regeländringen. Vi tycker att tanken med reglerna är bra, men att det för tillfället finns en hel del problem med lagstiftningen. Framför allt att bedöma vad och vilka som omfattas av reglerna. Vår studie av reglerna leder oss även in på tankar om vilken rättssäkerhet som finns i reglerna, samt hur reglerna kommer att påverka den gemensamma marknaden i EU.

## **10.1 Omvänd skattskyldighet eller inte**

Som vi trodde när vi började med denna uppsats, medför de nya reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn många gränsdragningsproblem. Vi har genom att studerat ett antal rättsfall och genom att konstruerat egna fall, kommit fram till att det inte går att sätta upp några generella kriterier för vilka transaktioner som omfattas av den omvända skattskyldigheten. En bedömning måste göras i varje enskilt fall för att avgöra om omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte. För att omvänd skattskyldighet ska bli tillämpligt, krävs att tre kriterier är uppfyllda. Det ska handla om en byggtjänst som förvärfvas av en näringsidkare, som mer än bara tillfälligt tillhandahåller byggtjänster, samt att tjänsten måste vara omsatt inom landet.

För att kunna avgöra om ett tillhandahållande är en byggtjänst eller inte, måste först bestämmas vad som tillhandahållits. Har flera tjänster och material tillhandahållits, måste en bedömning göras om allt ska ses som ett enda tillhandahållande eller om de ska ses som flera fristående tillhandahållanden, det vill säga ska delnings- eller huvudsaklighetsprincipen användas. Delningsprincipen innebär att varje del ska ses som självständig och fristående och beskattas var för sig. Huvudsaklighetsprincipen innebär att allt ska ses som ett enda tillhandahållande och beskattas efter den huvudsakliga tjänsten. Huvudregeln är att delningsprincipen ska användas. I praxis har det dock framkommit att huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas på blandade tillhandahållanden, om kunden bara har efterfrågat den huvudsakliga tjänsten. För att allt ska betraktas som ett enda tillhandahållande krävs att tjänstens alla delar har ett nära samband, och att alla delar är nödvändiga för genomförandet. Vidare har vi kommit fram till att den huvudsakliga tjänsten bestäms genom att de delar som kännetecknar tillhandahållandet hittas och identifieras. Om ett blandat tillhandahållande utförs för ett enhetspris, ska detta ses som ett enda tillhandahållande.

Ska tillhandahållandet bedömas enligt delningsprincipen beskattas varje del för sig. Om bedömningen däremot leder fram till att hela tillhandahållandet ska ses som ett enda, måste det avgöras vad tillhandahållandet ska ses som. Här är det två situationer som kan bli aktuella.

- 1) Om tillhandahållandet består utav både material och byggtjänster, ska det då anses vara leverans utav vara eller en byggtjänst?
- 2) Om tillhandahållandet består utav byggtjänster och tjänster som inte är byggtjänster, ska tillhandahållandet då klassas som byggtjänst eller annan slags tjänst?

För att avgöra om det är en byggtjänst eller en leverans utav en vara görs en sammanvägning av kriterier som, vad som efterfrågas av kunden, vad tjänsten betyder för leveransen utav varan, vilken omfattning tjänsten respektive varan har, hur varaktigheten är för de båda delarna samt hur stor kostnaden för varan respektive tjänsten är. I vissa fall kan varan och tjänsten beställas vid olika tidpunkter. Då är det viktigt att beakta tiden mellan beställningarna för att företag inte medvetet ska kunna kringgå den omvända skattskyldigheten

genom att beställa varan och tjänsten vid olika tidpunkter. Visar sammanvägningen att det mesta talar för att det är en byggtjänst ska det anses vara en byggtjänst. Talar sammanvägningen för att det är leverans utav vara, ses tillhandahållandet som det.

För att avgöra om en tjänst är en byggtjänst eller annan tjänst, görs bedömningen utifrån den huvudsakliga tjänsten. För att avgöra vad som är den huvudsakliga tjänsten, används de tidigare angivna kriterierna, bland annat vad som efterfrågats av kunden och hur lång tid de olika delarna har tagit att utföra. När den huvudsakliga tjänsten bestämts, används SNI 2002 för att avgöra om det är en byggtjänst eller inte. SNI-koderna ska följas strikt, och som byggtjänster räknas alla tjänster som börjar på SNI-kod 45. Under arbetets gång har vi stött på problem med gränsdragningen av vad som ska ses som en byggtjänst och vad som inte är det, genom att det inte finns förklaringar till de termer som används i SNI 2002. Exempelvis förklaringar på vad som är en bygghiss, vad skillnaden på kyl- och frysskåp och kyl- och frysutrustning är, samt var skillnaden ligger mellan vad som är en park respektive en trädgård. Därför anser vi att det skulle behövas någon slags begreppsförklaring som förklarar vad som menas med olika termer för att det ska gå lättare att göra en bedömning av vad som är byggtjänst och för att kunna undvika missförstånd hos berörda företag. Förutom tjänster som börjar på SNI-kod 45 faller byggstädning och uthyrning av arbetskraft in under reglerna om omvänd skattskyldighet, trots att deras SNI-koder inte börjar på 45.

Efter dessa bedömningar vet man om det rör sig om en byggtjänst eller inte. Ses tillhandahållandet som en byggtjänst och är förvärvaren en näringsidkare som mer än bara tillfälligt tillhandahåller byggtjänster och är tjänsten omsatt inom landet, ska omvänd skattskyldighet användas.

När ett blandat tillhandahållande ska ses som flera fristående tillhandahållanden enligt delningsprincipen och då varje del inte klart kan bestämmas, ska beskattningsunderlaget delas upp efter skälig grund enligt 7 kapitlet 7 § 1 stycket ML. Vi tycker inte att det klart framgår av paragrafen i ML, att den även kan tillämpas på delade tillhandahållanden som delvis innehåller tjänster som ska beskattas med omvänd skattskyldighet. Dock anser vi att man genom ett analogislut kan använda sig av principen som kommit till uttryck i första stycket. Detta då det inte borde göras någon skillnad mellan bedömningen av tillhandahållanden som innehåller både skattepliktiga och icke skattepliktiga varor och tjänster eller bedömningen av tillhandahållanden som innefattar varor och tjänster som både ska beskattas omvänt och sådana som ska beskattas rättvänt. Då analogislut ska användas restriktivt i skatterätten, anser vi att ett förtydligande av lagen bör göras. Att lägga till ett tredje stycke i paragrafen som säger att beskattningsunderlaget får delas upp vid blandade tillhandahållanden som omfattas av omvänd skattskyldighet, skulle göra lagrummet mer tydligt. Exempelvis något sådant som gjorts i 7 kapitlet 7 § 2 stycket. Där sägs att beskattningsunderlaget får delas upp när ett tillhandahållande består av olika delar som beskattas med olika skattesatser.

I 1 kapitlet 2 § 2 stycket ML har en hänvisning gjorts till gällande SNI-koder, för att bedöma om en utförd tjänst är en byggtjänst eller inte. Vi anser att det strider mot rättssäkerhetsprincipen att hänvisa till gällande SNI-koder. Detta eftersom det är Statistiska centralbyrån som fastställer vad som är gällande SNI-koder och vad de innehåller. SNI-koderna genomgår successivt ändringar. Detta gör att det är svårt att exakt veta vad som är en byggtjänst från en tid till en annan. Då Statistiska centralbyrån inte är ett lagstiftande organ, anser vi att det strider mot rättssäkerheten att göra ett skatterättsligt utfall beroende av deras bedömning.

SNI 2002 kommer att ändras markant 1 januari 2008, då SNI 2007 kommer att bli gällande lagstiftning. Under vårt arbetes gång kom det genom proposition 2007/08:25 förslag till lagändringar på området. Lagändringen skulle innebära att hänvisningen till gällande SNI-koder i ML tas bort. I stället ska mer allmänna principer få avgöra om en byggtjänst föreligger eller inte. SNI 2002 ska istället för att vara avgörande, endast vara vägledande i denna bedömning. Vi tycker att det är bra om lagen ändras. Genom lagändringen blir rättssäkerheten högre. Att det sedan kommer att bli många gränsdragningsproblem under några år tills en bred praxis har utvecklats på området, är ett faktum som kvarstår. Men förhoppningsvis kommer det att finnas en lösning på de flesta gränsdragningsproblemen inom några år.

## 10.2 Gränsdragningsproblemen och mervärdesskattedirektivet

Vi har dessutom studerat de nya reglerna ur ett EG-rättsligt perspektiv och kommit till den slutsatsen att gränsdragningsproblemen leder i motsatt riktning jämfört med mervärdesskattedirektivets syfte. Då varje medlemsland i EU själv har rätten att bestämma vilka tjänster, leverantörer, tillhandahållare och förvärvare som omfattas av reglerna, kommer skillnader i medlemsländernas lagstiftning att uppkomma. Vi har i vår uppsats behandlat många gränsdragningsproblem som finns i vår svenska lagstiftning. De bedömningar som vi gör i Sverige kan inte användas i andra medlemsländer, då deras regler är annorlunda utformade. Detta kommer att leda till olika regler i olika länder, vilket i förlängningen kommer att innebära ett visst hinder mot en gemensam inre marknad. Mervärdesskattedirektivets syfte är bland annat att harmonisera mervärdesskatteområdet, därför måste gränsdragningsproblemen anses gå emot detta. Även om mervärdesskattedirektivet tillåter undantag och olika utformningar i vissa fall, anser vi att införandet av regler som ökar klyftan mellan medlemsländernas mervärdesskatterättsliga lagstiftning måste vara emot direktivets syfte. Vi tycker att undantag och olikheter är ok så länge som de inte ökar skillnaderna mellan ländernas lagstiftning. Detta då olika branscher är olika i olika länder och problemen skiftar mellan länderna.

Vi föreslår, att det i mervärdesskattedirektivet införs mer utförliga gränser för vilka tjänster, leverantörer, tillhandahållare och förvärvare som ska omfattas av omvänd skattskyldighet, exempelvis genom att upprätta en detaljerad lista eller hänvisa till en viss version av NACE, som är EU:s statistiska näringsgrensindelning. Då skulle reglerna komma att bli mer enhetliga i de medlemsländer som använder sig utav omvänd skattskyldighet och då skulle även möjligheten att få gränsdragningsproblemen tolkade av EG-domstolen finnas. Det skulle innebära att vi får en enhetlig praxis inom unionen. Om dessa ändringar görs, behöver företagen bara hålla koll på vilka länder som tillämpar omvänd skattskyldighet och vilka som inte gör det. Detta skulle leda till färre hinder för företagen att utföra byggtjänster i mer än ett medlemsland, vilket skulle främja gemenskapens syfte, att skapa en fri gemensam inre marknad.

## 10.3 För- och nackdelar med reglerna

De nya reglerna om omvänd skattskyldighet då det gäller mervärdesskatt för byggtjänster påverkar både företagens administration och likviditet. Detta då reglerna kräver ytterligare redovisning och en annan slags utformning av fakturan än tidigare. De företag som tillhandahåller både byggtjänster och andra tjänster, kommer således att bli tvungna att använda sig av två olika system att fakturera, beroende på den aktuella tjänsten. Redovisningsmässigt innebär de nya reglerna även att en del mindre företag, förvärvande företag, kan bli tvungna

att lägga om sitt sätt att redovisa in mervärdesskatten till staten, då beskattningsunderlaget för dessa företag kan bli så pass stort att de inte längre kan redovisa sin mervärdesskatt i sin inkomstdeklaration.

Det största problemet när det gäller fakturan torde vara, om ett företag skulle fakturera fel, det vill säga fakturera med mervärdesskatt när det är frågan om en byggtjänst, eller fakturera utan mervärdesskatt för en tjänst eller vara som inte omfattas av begreppet byggtjänst. Detta är tätt sammanlänkat med de gränsdragningsproblem som vi har berört i arbetet. Skulle man veta exakt vad som berörs och vad som utesluts skulle detta problem inte uppstå. En felfakturering leder inte bara till merarbete för företaget, utan kan även leda till skattetillägg, i värsta fall. Dessutom kommer de nya redovisningsreglerna som föreslagits i proposition 2007/08:25 troligen att leda till att det blir något svårare för företag som fakturerat felaktigt med mervärdesskatt att få tillbaka skatten från staten, då de kräver en kreditnota i de allra flesta fallen.

Detta är dock problem som torde kunna undvikas genom ett tätare samarbete mellan företagen. Här ställer sig frågan om detta är lättare att uppnå för små eller stora företag, det vill säga påverkas företagen olika mycket kostnadsmässigt, för administrationen, beroende på deras storlek? Stora företag torde ju ha någon som jobbar med liknande frågor på heltid och som därmed kan sätta sig in i reglerna och anpassa företagets administration till dem. Små företag däremot saknar nog för det mesta en sådan resurs, å andra sidan har de mindre företagen kanske inte lika många kunder och olika slags tillhandahållanden att hålla reda på. Så det hela torde jämnas ut sig i längden.

Vad gäller reglernas påverkan på företagens likviditet torde de inte påverka den nämnvärt, om man ser till byggsektorn som helhet. Vidare borde inte heller det faktum att de tillhandahållande företagen inte har tillgång till den utgående mervärdesskatten på grund av de nya reglerna påverka deras likviditet i större utsträckning. Dels för att det i själva verket inte är pengar som företaget kan använda under en längre tid, de ska ju betalas in till staten inom två månader för de flesta företagen. Dels för att de flesta tillhandahållare, som oftast även är små företag, har haft problem med att få betalt för de utställda fakturorna i tid, när det rör sig om större bolag som förvärvare av tjänsten. Därmed torde reglerna snarare vara positiva för de små företagens likviditet, då de slipper betala in en skatt till staten som de ännu inte har fått in från sina kunder.

Svårigheterna med att veta om det rör sig om en byggtjänst som företaget har tillhandahållit eller ej, och de följer en felbedömning kan ha, kan tänkas uppvägas till stor del av att företagen har getts möjligheten att så att säga rådfråga Skatteverket, genom att lägga till ett så kallat öppet yrkande till sin deklaration. Dock tar detta ju inte bort de administrativa merkostnader som detta genererar.

De största positiva effekterna, rent ekonomiskt, torde dock statskassan märka av. Då reglerna ju leder till att förhindra en viss typ av skattefusks, det vill säga utställandet av fakturor som ingen utgående skatt betalas in på, och därmed även undandragande av skattemedel. Det negativa för staten kan vara att reglerna försvårar kontrollerna av företagets mervärdesskatteredovisning, dock har det framkommit att sådana kontroller redan tidigare varit svåra att genomföra. Omvänd skattskyldighet medför även att mervärdesskatten redovisas in senare till staten. Men båda dessa aspekter, svårare kontroller och senarelagd inbetalning av skatten, torde vägas upp mer än väl av att skattefusket till stor del förhindras.

För både samhället och byggsektorn i stort torde de nya reglerna ha positiva konsekvenser, då de påverkar konkurrensituationen till de seriösa företagens fördel. Det vill säga, reglerna gör det lättare för sådana företag som gör rätt för sig att konkurrera med andra företag på

marknaden. Även den enskilde arbetaren påverkas positivt, i alla fall i längden, då reglerna medför att de svarta lönerna borde bli mer sällsynta.

Sammanfattningsvis torde de ovan nämnda negativa konsekvenserna av reglerna vägas upp av de positiva. Även om reglerna nu i inledningsfasen leder till en hel del merarbete både för företagen och för skatteverket torde detta förhoppningsvis vara av övergångskaraktär, så som i de andra Europeiska länderna som har infört liknande regler som vi.

#### **10.4 Sammanfattande kommentar**

Vi tycker att tanken med reglerna om omvänd skattskyldighet är bra. Dock har dagens utformning av både mervärdesskattedirektivet och ML gjort att lagstiftningen blivit för trubbig, det vill säga att det är svårt att veta vilka som träffas av den. Vårt förslag till att få en klarare lagstiftning och minska alla de gränsdragningsproblem som finns, är att artikel 199 i mervärdesskattedirektivet ändras så att det där klart framgår vad och vem som omfattas av omvänd skattskyldighet. Exempelvis genom att upprätta en specificerad lista. Detta skulle leda till mer enhetliga regler inom EU och främja den fria rörligheten på den inre marknaden. Skulle det finnas en lista i mervärdesskattedirektivet skulle denna tillämpas även i ML. Om det inte sker en ändring på EG- nivå, borde åtminstone den svenska lagstiftaren upprätta en lista som klart och tydligt visar på vad och vem reglerna ska tillämpas. Detta för att minska alla de gränsdragningsproblem som finns.



## 11 Källförteckning

### EG- rätt

#### Författningar

Fördraget den 25 mars 1957 om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen, Romfördraget

Fördraget om upprättandet av den Europeiska Gemenskapen (EG- fördraget)

Kommissionens Förordning (EG) nr 29/2002 av den 19 december 2001 om ändring av rådets förordning (EEG) nr 3037/90 om statistisk näringsgrens indelning i Europeiska Gemenskapen

Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt

Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2 och om ändringar av rådets förordning (EEG) nr 3037/90 och vissa EG—förordningar om särskilda statistikområden

Kommissionens förordning (EG) nr 973/2007 av den 20 augusti 2007 om ändringar av vissa EG-förordningar om särskilda statistikområden för att tillämpa den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter

Rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

#### Rättsfall från EG- domstolen

Mål 26/62 NV Algemene Transporten- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse Inland Revenue Administration [1963] ECR 1

Mål 6/64 Costa Flaminio v. ENEL [1964] ECR 585

Mål C- 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein- Westfalen [1984] ECR 1891

Mål C- 205/84 Europeiska Gemenskapernas Kommission mot Förbundesrepubliken Tyskland REG 1986 s. 03755

**Error! Style not defined.**

Mål C-320/88 Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV REG 1990 s. I-0285

Mål C- 381/93 Kommissionen mot Frankrike REG 1994 s. I- 5145

Mål C- 231/94 Faaborg- Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg REG 1996 s. I-2395

Förenade målen C- 308/96 och C- 94/97 Commissioners of Customs and Excise mot T.P. Madgett, R.M. Baldwn och The Howden Court Hotel REG 1998 s. I-6229

Mål C- 349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise REG 1999 s. I-973

Mål C- 447/99 Europeiska Kommissionen mot Italienska republiken REG 2001 s. I-05203

Mål C- 41/04 Levob Verzekeringen BV och OV Bank NV mot Staatssecretaris van Financiën REG 2005 s. I- 09433

Mål C- 168/04 Europeiska Gemenskapernas Kommission mot Republiken Österrike REG 2006 s. I- 09041

Mål C- 200/04 Finanzamt Heidelberg mot iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH REG 2005 s. I- 08691

Mål C- 290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel REG 2006 s. I- 09461

Mål C- 111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket REG 2007 s. I- 02697

## **Svensk rätt**

### **Författningar**

Regeringsformen (1974:152)

Skattebrottslag (1971:69)

Taxeringslag (1990:324)

Mervärdesskattelag (1994:200)

Skattebetalningslag (1997:483)

Bokföringslag (1999:1078)

### **Offentligtryck**

### **Förarbeten**

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

Ds 2004:43 Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet

Proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Proposition 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.

Proposition 2005/06:130 Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Proposition 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

SFS 2006/1031

SFS 2006:1293

### **Svenska rättsfall**

RÅ 2001 not 23

RÅ 2001 ref 69

RÅ 2003 ref 90

RÅ 2004 not 46

RÅ 2005 ref 81

RÅ 2006 not 149

Regeringsrättens dom den 27 mars 2007 Mål nr. 5213-06

### **Material från Skatteverket**

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

Skatteverkets ställningstagande 2007-05-07; Staten och de nya reglerna om omvänd skattskyldighet till mervärdesskatt vid inköp av byggtjänster, Diarienummer 131 307721-07/111

Skatteverkets ställningstagande 2007-09-18; Tillhandahållande av vissa tjänster i samband med uthyrning av utrustning för byggarbetsplatser, Diarienummer 131 537453-07/111

Skatteverkets skrivelse 2004-07-01, Dnr 130 279946-04/113 Skatteverkets ställningstagande med anledning av den s.k. parkeringsdomen

Skatteverkets skrivelse 2006-04-04, Dnr 131 19584206/111 Återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, en kommentar till Regeringsrättens dom 2005-12-27, mål nr 4010-03

Skatteverkets skrivelse 2007-06-26, Dnr 131 409261-07/111 Skrivelse nr 1 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Skatteverkets skrivelse 2007-06-26, Dnr 131 409437-07/111 Skrivelse nr 2 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdeskatt inom byggsektorn

Skatteverkets skrivelse 2007-06-26, Dnr 131 409443-07/111 Skrivelse nr 3 med frågor och svar i anledning av nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdeskatt inom byggsektorn

Handledning för mervärdeskatt 2007, Del 1, SKV 553 utgåva 18

SKV 561 utgåva 1

RSV Rapport 2001:9, Delutvärdering per den 30 juni 2001, -Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen

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

Skatteverket, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, via <http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/omvandskattskyldighetinombyggsektorn.4.47eb30f51122b1aad28000545.html> 2007-10-05

Skatteverket, Vad innebär att en köpare mer än bara tillfälligt utför byggtjänster, via [www.skatteverket.se/funktioner/svarpavanligafragor/foretagmoms/foretagmomsomvandskattskyldighetinombyggsektorn/20070914vadinnebardetattenkoparemerantillfalligtutforbyggtjanster.5.383cc9f31134f01c98a800012460.html](http://www.skatteverket.se/funktioner/svarpavanligafragor/foretagmoms/foretagmomsomvandskattskyldighetinombyggsektorn/20070914vadinnebardetattenkoparemerantillfalligtutforbyggtjanster.5.383cc9f31134f01c98a800012460.html) 2007-09-28

## Övrigt

SNI 2002, Statistiska centralbyrån, via [www.scb.se/templates/Listning2\\_35024.asp](http://www.scb.se/templates/Listning2_35024.asp)

Ny näringsgrensindelning 2007, Statistiska centralbyrån, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

Företagsregistret, Statistiska centralbyrån, <http://www.foretagsregistret.scb.se/sni/whsnisok.asp>

Kodnyckel SNI 2002- SNI 2007, Statistiska centralbyrån, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

Kodnyckel SNI 2007- SNI 2002, Statistiska centralbyrån, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

SNI 2007 Innehållsbeskrivningar, Statistiska centralbyrån, via [http://www.scb.se/templates/Standard\\_147807.asp](http://www.scb.se/templates/Standard_147807.asp)

## Tysk rätt

### Författningar

Umsatzsteuergesetz, 1999, in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 (BGBl. I S. 1270)

## **Offentligt tryck**

BMF Schreiben vom 31. März 2004 IV D 1 – S 7279 – 107/04 – ( BStB1 2004 I S. 453)  
Via: <http://rsw.beck.de> 2007-12-05

BMF-Schreiben vom 2. Dezember 2004 IV A 6 – S 7279 – 100/04 Via: <http://rsw.beck.de>  
2007-12-05

## **Litteratur**

Beck-aktuell-Redaktion, Steuerberater kritisieren geplantes BMF-Schreiben zur Schuldnerschaft von Leistungsempfängern im UStG, Verlag C. H. Beck, 11 März 2004  
Via: <http://rsw.beck.de> 2007-12-05

Forssén, Björn, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn- skapar den fler problem än den löser? , Svensk Skattetidning, s. 195-206

Fri, Mattias, Mervärdesskatt – EG-domstolen förändrar huvudsaklighetsprincipen, SkatteNytt 2007 nr 9, s 518- 523.

Henkow, Oskar, Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden?, SkatteNytt 2002 nr. 1-2 s. 24- 31

Jonsson, Gunnar, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, Svensk skattetidning 2006:årg 73:4, s. 239- 243

Larsson, Håkan, Samuelsson Lars, Den nya byggmomsen, Tholin & Larssons förlag, Bohus, 2007

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, 5:e upplagan, I.B.A. Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, Uppsala, 2006

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 11:e upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2007

Melz, Peter, Mervärdesskatt en introduktion, 14:e upplagan, Iustus Förlag, Uppsala, 2006

Nya BAS-konton med anledning av ny skattedeklaration och nya regler för omvänd skattskyldighet, BAS-Bulletinen nr 3, 2006, s. 1 via [www.bas.se](http://www.bas.se) 2007-11-05

Omvänd moms ger mindre fusk & mer krångel, Noteringar, Balans nr 10, 2006, s 1 via FAR-komplett

Rabe, Gunnar, Momssystemet under attack, SkatteNytt 2007 häfte 1-2, s. 65-71

Renström, Staffan, Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, SkatteNytt 2007 häfte 3 s. 117-126

**Error! Style not defined.**

Skaaden, Magnus, Mervärdesskatt – tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, SkatteNytt 2006 nr 9, s. 521- 531

Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, SkatteNytt 2007 nr 10, s. 575- 594

Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, EG- skatterätt, Upplaga 2, Iustus Förlag, Uppsala 2006

## **Företagsinformation**

Alimak Hek, Bygghissar via <http://www.alimakhek.com/opencms/global/home/> 2007-11-22

Cramo, Bygghissar via <http://www.cramo.se/Web/Apps/Products/ProductGroup.aspx?id=7898&epslanguage=SV> 2007-11-22

Edins kranar, Bygghissar via <http://www.edinskranar.se/bygghissar.html> 2007-11-22

Lambertssons, Bygghissar via [http://www.lambertsson.com/se/Products\\_services/Kran/Bygghissar](http://www.lambertsson.com/se/Products_services/Kran/Bygghissar) 2007-11-22

## **Personliga källor**

Jonas Mårtensson, Skattejurist på Ernst & Young, har varit i kontakt med honom under tiden september 2007 till januari 2008

