

Omvänd skattskyldighet

- för byggsektorn

Roger Andersson
David Frishammar

Luleå tekniska universitet

C- uppsats

Rättsvetenskap

Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap

Avdelningen för Samhällsvetenskap

C-UPPSATS

Omvänd skattskyldighet

– För byggsektorn

Roger Andersson
David Frishammar

Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap
Avdelningen för Rättsvetenskap
Handledare: Christer Ödberg

2007

SAMMANFATTNING

I en rapport som påbörjades 1996 kunde det konstateras att svartarbete, dvs. arbete där inte skatter och andra avgifter redovisades, var vanligt förekommande inom byggsektorn, och i synnerhet var problemet stort i Stockholm, Göteborg och Malmö. Förutom andra avgifter och skatter konstaterades undandragande av mervärdeskatt uppgå till 500-600 miljoner inom sektorn, och det konstaterades även att det antagligen omfattade ännu större summor. Att komma tillrätta med problemen är till fördel för såväl statens finanser, de företag som är ärliga och betalar mervärdeskatt samt arbetstagarna, vilka ges rättigheter som de inte skulle ha om de arbetade svart.

En ändrad lagstiftning har länge varit önskad, och därför införs reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdeskatt inom byggsektorn den 1: a juli. Liknande regler används redan av ett par andra EU länder, vilket innebär att köparen skall betala in utgående mervärdeskatt till staten och inte säljaren, och vid byggtjänster mellan företag skall fakturor inte ställas med mervärdeskatt.

Därför blev syftet med vår uppsats att undersöka vilka olika gränsdragnings- och tillämpningsproblem som skulle kunna uppstå vid tillämpningen av lagstiftningen.

ABSTRACT

In a report conducted in 1996, it was concluded that black-employed labour, where taxes and other fees weren't properly paid to the Swedish government, commonly occurred in the construction sector. The problems were mainly concentrated to the cities of Stockholm, Göteborg and Malmö. Apart from other taxes and fees, the withdrawal of value-added tax amount to at least 500-600 million in the construction sector, but the report concluded that the amount probably were even larger. Solving the problem of tax withdrawal benefit the finances of the state, the honest companies that pays taxes, but also help the employees claim their interests, which couldn't be done if they were employed under illegal conditions.

A changed legislation has for a long time been desirable, and therefore the legislation concerning reverse tax is being set in the sector of construction the first of July. Similar rules are already in use in some other countries in the European Union, which in practice means that the buyers and not the sellers are supposed to pay value-added tax. This legislation is only supposed to be applied between companies in the sector of construction services.

The purpose with this essay is to identify problems that could come up in the application of the new legislation.

INDEX

SAMMANFATTNING
ABSTRACT
DEFINITIONER OCH FÖRKLARINGAR
1. Inledning	1
1.1 Syfte	3
1.2 Metod.....	3
1.3 Avgränsning.....	3
2 Mervärdesskatt.....	4
2.1 Historik.....	4
2.2 Skattens karaktär	4
2.3 Skattens konstruktion.....	4
2.4 Mervärdesskattens rättskällor	5
2.5 Omvänd skattskyldighet.....	6
3 SNI 2002	7
3.1 Kontrollarbetet gällande svart arbetskraft och beskrivning av betalningsströmmarna	8
3.2 Beskrivning av undandragande av mervärdesskatt i byggsektorn	9
3.3 Reglernas omfattning.....	10
3.3.1 Tillfällighetsrekvisitet	10
3.3.2 Förvärvsrekvisitet	11
3.3.3 Typ av tjänst rekvisitet.....	13
3.4 Övergångsbestämmelser.....	14
3.6 Fakturering.....	15
3.6.1 Definitionsproblem för fakturering	15
3.7 Kumulativ effekter.....	17
3.8 Redovisningsfrågor.....	18
3.9 Reglernas effekter på företagen.....	19
4. Slutdiskussion	21
Förslag till fortsatt forskning	23
REFERENSLISTA.....	24

DEFINITIONER OCH FÖRKLARINGAR

Aconto= Detta begrepp dyker frekvent upp inom mervärdesskattens område och syftar till en typ av förskottsbetalning där betalningen görs enligt en plan och att den delvis står i proportion till utfört arbete eller levererat material, inhämtat från skatteverkets hemsida 10:17 den 19 2007april,
<http://www.skatteverket.se/skatter/mervardesskattmoms/byggnadsverksamhet.4.dfe345a107ebcc9baf80001255.html>

1. Inledning

Under våren 1996 startades ett omfattande riksprojekt i syfte att kontrollera stora byggprojekt, och försöka klargöra användandet av svart arbetskraft inom dessa. I rapporten konstaterades att svarta löner inom byggsektorn uppgår till mellan 2,5-3 miljarder kronor. Denna rapport omfattade framförallt företag verksamma inom isoleringsarbeten, VVS arbeten, ventilationsarbeten, värme och sanitetsarbeten, kyl- och frysinstallationsarbeten, övriga VVS arbeten samt andra bygginstallationer, men omfattande inte företag som renodlat var verksamma inom byggnadsentreprenad. Trots detta projekt och den kunskap det bidrog med minskade bara skattebortfallet med 2 % och skattebortfallet konstaterades vara betydande inom dessa näringar. Till detta kan även räknas ersättning från försäkringskassan och olika A-kassor som betalats ut till dem som arbetat svart. I de ovan nämnda summorna påvisade rapporten att den mervärdesskatt som förblev oredovisad beräknades till mellan 500 och 600 miljoner kronor per år i de reviderade företagen. Dock konstaterades i rapporten att det antagligen rör sig om ännu större belopp som inte beskattats, och mörkertalet ansågs som stort. Rapporten påvisar också att ändrad lagstiftning inom detta område är önskvärt. Beträffande mervärdesskatten artar sig fusket så att företag fakturerar debiterar mervärdesskatt men redovisar och betalar inte denna utgående skatt till staten. Samtidigt kan den som har hyrt arbetskraften göra avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats.¹

Om beaktande av undandragande av skatter och avgifter sker ur ett EU perspektiv anses framförallt arbetskraftsintensiva branscher utgöra den största delen av fusket. Exempel är traditionella näringar såsom byggnadssektorn, detaljhandel, jordbruk, catering och hushållsnära tjänster.²

Flera branscher i Sverige såsom flytt- och städbranschen anses vara drabbad av oseriösa företag som inte betalar skatter och avgifter.³ Men det som framförallt var den bidragande anledningen till att just byggsektorn ådragit sig granskning är att den sysselsätter omkring 450 000 personer eller drygt 10 % av de sysselsatta i Sverige, och är den nästa största näringen i Sverige efter vårdsektorn.⁴ Omkring 80 000 företag i Sverige beräknas vara verksamma inom byggsektorn.⁵

Undandragande av mervärdesskatt har visat sig vara vanligt förekommande framförallt i underentreprenörsleden, och i synnerhet hos de mindre företagen. Ofta används fristående uppdragstagare- underentreprenörer, mellanmän eller bemanningsföretag med syfte att försvåra skatteverkets verksamhet att upptäcka och utreda undandragande av mervärdesskatt. Denna typ av svartverksamhet bygger i stora drag på att uppdragstagaren utfärdar osanna fakturor till flera uppdragsgivare. De företagen som ställer ut dessa fakturor finns ofta i flera led ner i entreprenadkedjan och existerar ofta endast under en kort tid och försvinner om de utsätts för granskning. Uppdragsgivaren anlitar då istället nya företag som är beredda att ta över faktureringsverksamheten. Det har också konstaterats att det finns företag som har som enda uppgift att utfärda osanna fakturor, med åsyftad mening att täcka lönekostnad eller förmåner hos olika företag.⁶

¹ RSV 2001: 9, Riskprojektet, kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, del 1

² SOU 2002: 15, s 237

³ SOU 1997: 111 t.ex. s. 256 och s. 348 f.

⁴ SOU 2002: 115, s 56

⁵ Prop. 2005/06:130, s 14

⁶ Prop 2005/06:130, s 20

Undandragande av skatter och avgifter har medfört negativa konsekvenser för byggsektorn, med även för individer och för staten. Seriösa företag får på grund av fusket svårt att konkurrera med oseriösa företag, och branschen har förlorat sitt anseende. Enskilda arbetstagare saknar försäkringsskydd när de arbetar svart, och svararbetet är varken sjukpenning- eller pensionsgrundande etc. Rent statsfinansiellt innebär svartarbetet även problem i form av minskade intäkter, vilket påverkar standarden på de tjänster som kan levereras av kommun, landsting och stat, och i förlängningen kan det innebära höjda skatter för att klara finansieringen.⁷

Förslagen för att lösa dessa problem har bland annat varit en omvänd skattskyldighet ifråga om entreprenadtjänster, vilket dock inte ledde fram till någon ny lag.⁸ Däremot ledde förslaget till vidare bearbetning som slutligen ledde fram till Prop. 2005/06:130.⁹

Huvudregeln inom gällande svensk rätt är att mervärdesskatt ska betalas till staten när varor eller tjänster som är skattepliktiga omsätts inom landet, och att detta görs i en yrkesmässig verksamhet.¹⁰ Det stipuleras även att det är den som omsätter, dvs. säljer varan eller tjänsten, som ska betala mervärdesskatt. Detta får anses vara huvudregeln i gällande rätt.¹¹ Vidare är det värt att notera att det först är när varan eller tjänsten har levererats, tillhandahållits, eller uttagits, som skyldigheten att betala mervärdesskatt infaller.¹²

Den 1: a juli träder nya regler i kraft gällande omvänd skattskyldighet inom byggsektorn som i korthet innebär att det är förvärvaren som ska betala utgående mervärdesskatt på de fakturor han mottagit, istället för säljaren enligt de vanliga mervärdesskattereglerna. Så företagen själva redovisar mervärdesskatten som deras underentreprenörer annars redovisar enligt de äldre reglerna.¹³

Omvänd skattskyldighet är något som tillämpas av andra EU länder såsom Belgien, Nederländerna, Österrike samt Tyskland vid omsättning av byggtjänster. Dessa länders användande av omvänd skattskyldighet innebär undantag från artikel 27 i det sjätte EG direktivet.¹⁴ Dock finns det redan idag inom svensk rätt undantag från huvudregeln om betalaren av mervärdesskatt i de fall det är en utländsk företagare som omsätter varan eller tjänsten och den som förvärvar varan är registrerad för mervärdesskatt i Sverige.¹⁵

Då lagstiftningen träder i kraft först den första juli, och det juridiska perspektivet kring denna lagstiftning endast knapphändigt har beskrivits, motiverar detta oss att företa denna rättsutredning.

⁷ Prop 2005/06:130, s 21

⁸ Sou 2002:115, s 313

⁹ Ds 2004:43 s, 258

¹⁰ 1:1 1p mervärdesskattelag

¹¹ 1:2 1p mervärdesskattelag

¹² 1:3 1p mervärdesskattelag

¹³ Prop 2005/06:130 s 34, SKV 561

¹⁴ Prop 2005/06:130 s 28

¹⁵ 1:2 4b mervärdesskattelag

METOD

1.1 Syfte

Med denna uppsats syftar vi till att beskriva den nya lagstiftningen kring den omvända mervärdesskatten som införs den 1: a juli samt redogöra för olika de tillämpnings- och gränsdragningsproblem som kan uppstå vid tillämpning av reglerna kring omvänd skattskyldighet.

1.2 Metod

Vid genomförande av vår rättsutredning så företog vi en studie av de olika rättskällorna som kunde vara aktuella för vårt ämnesval. Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn är ett nytt område, vilket gör att det inte fanns någon praxis att tillgå inom det området. I doktrin fanns det endast lite skrivet, så egentligen kan det nog inte sägas att denna uppsats är ett resultat av traditionell juridisk metod. Istället blir uppsatsen av mer utredande karaktär där tyngdpunkten ligger på propositionen som ligger till grund för lagen som skall träda i kraft, men även till viss del SOU, och en del departementsbetänkanden. Vi har även använt oss av skatteverkets informationsmaterial och blanketter, vilka till stor del baseras på propositionen. Vi har även sökt artiklar inom området för beskattningsrätten, bland annat i skattenytt, vilket givit oss andra infallsvinklar.

Nyckelord när vi genomfört våra sökningar efter relevant material har varit: omvänd skattskyldighet, omvänd moms, mervärdesskatt, moms i byggsektorn, byggsektorn och dylikt.

1.3 Avgränsning

Vi har vid vårt ämnesval valt att koncentrera oss på den svenska lagstiftningen och kommer därför inte att göra några jämförelser med övriga länder inom EU där omvänd skattskyldighet tillämpas.

2 Mervärdesskatt

Skattesystemet i Sverige har under 1900-talet varit föremål för en omfattande reformering som resulterade i 2002 års inkomst skattelag, IL. Under 1990-talet har det svenska skattesystemets tyngdpunkt varit de direkta skatter men det har nått ett tak för hur mycket det är möjligt att ta ut. Därmed har det indirekta skatterna där ibland mervärdesskatten blivit allt viktigare för statens finanser.¹⁶ Vidare förklaras begreppen nedan.

2.1 Historik

Skatt vid omsättning av varor och tjänster har förekommit i olika former åtminstone sen antiken, men skatten i dess nuvarande form är en senare företeelse. Fram till 1941 omfattade den främst tull och punktskatter på vissa varor. Efter 1941 kom den första allmänna omsättningsskatten som dock även den var begränsad till vissa varor och tjänster inom handeln. 1961 kom det en bestående omsättningsskatt, den så kallade omsen som 1969 ersattes med mervärdesskatten och hade samma omfattning fram till skattereformen 1991. Vår nuvarande mervärdesskatt fick vi 1994 efter en genomgripande lagteknisk omredigering. Den allmänna konsumtionskatten har ökat i betydelse genom åren, genom att omfattningen och skattesatserna ökat.¹⁷

2.2 Skattens karaktär

Det svenska skattesystemet består av flera olika skatter som ovan beskrivits som både indirekta och direkta. Inkomstskatter av direkt karaktär är tänkta att belasta förvärvet av inkomster. Mervärdesskatten som är en indirekt skatt, belastar användandet (konsumtionen) av inkomst. Mervärdesskatten har i stort sett ett rent statsfinansiellt syfte, men är även ett resultat av fördelningspolitiska skäl, såsom olika skattesatser för bland annat livsmedel och att vissa områden är helt mervärdesskattebefriade, till exempel hyra av lägenhet. En av grundtankarna med mervärdesskatten är att den inte ska belasta näringsidkare utan att konsumenterna till största delen ska stå för den.¹⁸ Då mervärdesskatten kan benämnas som en ”flerledsskatt” skall skatten tas ut av varje led i omsättningskedjan. Däremot har näringsidkaren rätt att dra av mervärdesskatten och således bara belastas med skatt för förädlingsvärdet.¹⁹

2.3 Skattens konstruktion

Trots att det inte står uttryckligt i mervärdesskattelagen att konsumenten skall bära den ekonomiska kostnaden för skatten eller att det är en konsumtionskatt så är det skattens konstruktion i sig som gör det möjligt, dvs. att slutkonsumenten får stå för kostnaden, eftersom det inte hade gått att få en sådan effekt genom att enbart skriva det i lagtexten att det är slutkonsumenten som ska bära kostnaden. Eftersom mervärdesskatten är en ”flerledsskatt” så

¹⁶ Det svenska skattesystemet, Gunnar Rabe, Johan Bojs, 2005 sid 17 & 33

¹⁷ Mervärdesskatt, Peter Meltz, 2006, sid 26-27

¹⁸ Mervärdesskatt, Peter Meltz, 2006, sid 11-13

¹⁹ Det svenska skattesystemet, Gunnar Rabe, Johan Bojs, 2005 sid 51-52

undgå problemen med mervärdesskattens föregångare (omsen) som var en ”enkelledsskatt” och där skatten skulle betalas av den slutgiltige konsumenten, men problemet var att avgöra vem som var slutkonsument eller inte. I och med att mervärdesskatten skall tas ut i varje led i produktions- och försäljningskedjan fram till konsumenten behöver den skattskyldige inte bekymra sig om han är slutkonsumenten i produktions- eller försäljningskedjan²⁰.

Mervärdesskatten är en flerledskatt och har som grundtanke att skatten ska tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan. Det grundläggande med en denna typ av skatt, är framåtvältrandet av skatten och i ledet fram till konsument ska den ingående skatten få avräknas fullt ut. Mervärdesskatten skall inte bäras av näringsidkarna och de ska belastas så lite som möjligt av den ingående skatten, därför är tanken att avdragsrätten ska vara omedelbar och verka fullt ut och att det totalt sett inte tas ut mer skatt i kedjan än det som tas ut vid försäljning till konsument²¹. Det som försvårar framåtvältrandet är kumulativa effekter och att det ackumuleras skatt på skatten som inte är avdragsgill för någon. För att den effekten inte ska bli så stor så ska skattskyldigheten vara så vid som möjligt och därmed omfatta så många tjänster/varor som möjligt. Vid utformningen av mervärdesskattelagen och EG:s mervärdesskattedirektiv har intentionerna varit att avdragsrätten är så fullständig som möjlig för att undvika kumulativa effekter²².

2.4 Mervärdesskattens rättskällor

Inom skatterättens område är skattereglerna relativt detaljerade så ofta går svaren att utläsa direkt ur lagtexten. Detta beror på att skattereglerna måste baseras på lagbestämmelser, enligt grundlagen. Inom den svenska mervärdesskatterätten, är de centrala rättskällorna således mervärdesskattelagen (1994:200) som kompletteras av mervärdesskatteförordningen.²³ Mervärdesskatten regleras i huvudsak i mervärdesskattelagen som behandlar det materiella bestämmelserna. Förutom lagtexter är det sedvanligt traditionella rättskällemateriel som används. Utöver det så är det rättspraxis i form av Regeringsrätts domar och förhandsbesked som väger tungt. Hela rättstillämpningen inom mervärdesskatteområdet är nästan helt styrt av EG-direktiv och då i första hand sjätte mervärdesskatte direktivet. EG har ålagt medlemsstaterna att deras lagar skall överensstämma med direktivet. I det fall det inte stämmer överens med direktivet skall lagstiftningen anpassas. För att spara tid, då ändring av lag kan ta tid medges även direktivkonform tolkning. Vid direktivkonform tolkning används olika artiklar i direktivet samt praxis på området.²⁴

²⁰ Mervärdesskatt, Peter Meltz, 2006, sid s13-14

²¹ Mervärdesskatt, Peter Meltz, 2006, sid s14-15

²² Mervärdesskatt, Peter Meltz, 2006, sid 17

²³ Alhager, Elenor, Klerup, Jan, Melz, Peter & Öberg, Jesper. Mervärdesskatt i teori och praktik, sid. 28

²⁴ Mervärdesskatt, Peter Meltz, 2006, sid 19-21

2.5 Omvänd skattskyldighet

Lagen gällande omvänd skattskyldighet går i praktiken ut på att de olika aktörerna i förädlingsledet som enligt lag omfattas av sådan skattskyldighet, inte kommer att betala in mervärdesskatt till staten. Den omvända skattskyldigheten kommer att vara branschspecifik och således kommer den övergripande innebära att någon löpande faktisk inbetalning av utgående skatt till staten inte kommer att ske i transaktionerna mellan byggföretag. Det är således förvärvaren (ett icke byggföretag) och inte byggföretaget (säljaren) som betalar in den faktiska skatteinbetalningen när det gäller den här formen av tjänster, dvs. byggtjänster²⁵.

²⁵ Prop. 2005/06:130 sid 60

3 SNI 2002

Under detta kapitel kommer det att redogöras för undandragandet av mervärdeskatt inom byggsektorn. Mer ingående förklaringar till när reglerna för omvänd skattskyldighet för mervärdeskatt ska tillämpas och när de inte ska det, samt vilka rekvisit som måste vara uppfyllda. Diskussioner kommer också att föras kring den tillämpningsproblematik som skulle kunna uppstå inom området samt eventuella gränsdragningsproblem. Även redovisnings- och faktureringsfrågor kommer att beröras samt reglernas eventuella påverkan på små- och medelstora företag.

SNI 2002 är ett sätt att standardisera och dela in olika näringsgrenar i samhället utifrån ett siffersystem. Denna standard har utarbetats av avdelningen för ekonomisk statistik inom statistiska centralbyrån, SCB. Detta system är också samordnat med EU:s näringslivsindelning, NACE, och ger på detaljerad nivå innehållsbeskrivningar. Systemet med SNI-koder används vidare bland annat för att samla in statistik.²⁶ SNI-koden tilldelas utifrån den information företrädarna för en verksamhet har lämnat till skatteverket vid avgifts- och skatteanmälan, men någon särskild kontroll av den verksamhet som bedrivs görs inte. Varje verksamhet tilldelas en huvudkod, och eventuella sidoverksamheter ges en sidokod, men båda koderna kan ändras genom anmälan till skatteverket.²⁷

När det gäller den omvända skattskyldigheten gäller denna för SNI-kod 45, eller avdelning F, dvs. byggverksamhet. De mer specifika områdena är i huvuddrag följande:

- Mark och grundarbeten (t.ex. markundersökning och rivning av hus)
- Bygg och anläggningsarbete (t.ex. husbyggen, byggande av andra byggnadsverk och anläggning och anläggning av vägar)
- Bygginstallationer (t.ex. installation av el, isolering och VVS)
- Slutbehandling av byggnader (putsarbeten, byggnadssnickeri, glasmästeri, golv-, väggbeläggnings- och måleriarbeten.)
- Byggstädning
- Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare, samt personaluthyrning till de ovannämnda tjänsterna.

²⁶ SCB, http://www.scb.se/Grupp/Foretagsregistret/_Dokument/050111snisorterad.pdf, hämtad 13/4-07

²⁷ Prop. 2005/06:130 s. 42-44

3.1 Kontrollarbetet gällande svart arbetskraft och beskrivning av betalningsströmmarna

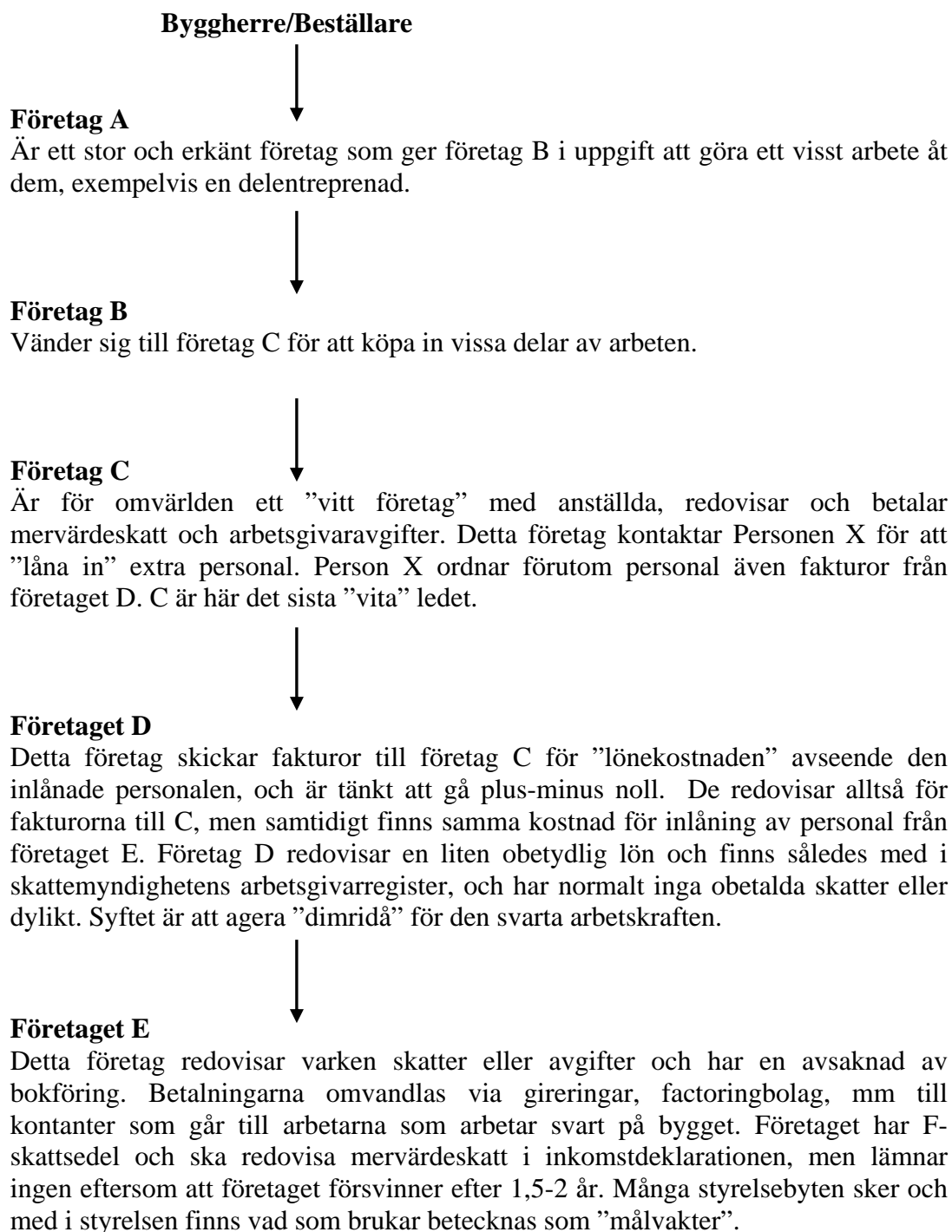
Kontrollprojektet angående svartarbetet visade som väntat att svart arbetskraft omsatte mest i storstadsregionerna, dvs. Stockholm, Göteborg och Malmö. Effektiviteten att klara upp härvar med svartarbete är normalt mycket låg, och när pengarna väl lämnat företag C betalas de vanligen ut snabbt, och blir utom räckhåll för staten. D och E är det vanligen ingen idé att beskatta då dessa helt saknar medel. Att efterdebitera företaget C brukar inte heller vara någon idé då dessa företag inte klarar att betala skatten och avgifterna. Motsvarande gäller även om myndigheterna beaktar att beskattas de enskilda som utgör den svarta arbetskraften. Betalning till den svarta arbetskraften utgörs i huvudsak av kontanta medel, postväxlar eller kontantuttag som genom görs uttag från bolagens konton, vilket ofta sker med hjälp av fullmakter eller generalfullmakter. I vissa fall har också betalningarna gjorts direkt till de anställdas bankkonton. Personer åker också runt till olika banker för att begränsa uttagen per tillfälle, då bankerna kan anmäla stora uttag till finansinspektionen. Pengar förs också till utlandet och företag som där agerat som D- eller E-företag, med syfte att försvåra för myndigheterna att utreda transaktionerna. Ett annat sätt att undanhålla staten skatt vilket sker frekvent är att personalen får vanlig lön, men att övertidsersättning betalas ut svart.²⁸

²⁸ RSV Rapport 2001:9, Delutvärdering per den 30 juni 2001, Del 2

3.2 Beskrivning av undandragande av mervärdeskatt i byggsektorn

Så här kan en transaktion inom byggbranschen se ut för att undvika att betala mervärdeskatt:

Figur 1: Egen konstruktion.



I verkligheten förekommer dock inte alltid alla ovan beskrivna led, utan detta är endast en förenkling. Ibland förekommer inte företag D, och ibland återfinns ytterligare led i kedjan. Dock kan beskrivning sägas innefatta att efterfrågan kommer från företagen A-C, dvs. köparna.

Utbudet, eller de som tillhandahåller den svarta arbetskraften, står företagen D-E för samt kontaktpersonen X. Sen kan även ytterligare en indelning göras utifrån de som indirekt köper byggtjänsterna (beställaren samt företag A-B) samt de som direkt gör det, dvs. företag C. Angående de som endast indirekt köper in tjänsterna anses inte kontroll som den effektivaste åtgärden utan dessa ska istället informeras genom olika insatser, för att frivilligt få dessa att medverka till få bort den svarta arbetskraften, och genom att efterfrågan på svart arbetskraft minskar bör denna således i ett lägre perspektiv minska. För företag C som direkt köper in arbetskraften, anses dock inte information vara tillräckligt för att komma tillrätta med problemet, då detta företag var väl medvetet om att det gällde svart arbetskraft. Därför skulle kontroll bli det rätta verktyget att använda mot "C-företag". När det gäller utbudet gjordes också bedömning att kontroll var den enda framkomliga vägen för att uppnå resultat med att minska svartarbetet.²⁹

3.3 Förutsättningar för tillämpning av reglerna

1 kap 2 §

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

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

Under detta stycke kommer vi djupgående förklara förutsättningarna, rekvisiten, för att tillämpning ska äga rum av reglerna kring den omvända skattskyldigheten. För att reglerna skall tillämpas ska förvärvaren vara av den karaktär att han inte endast tillfälligt säljer dessa byggtjänster. Förvärvaren skall också vara ett byggföretag. Slutligen gäller det att konstatera vilken typ av tjänst det är fråga om. SNI 45 omfattas av reglerna, men i slutändan är det tjänstens karaktär som avgör om omvänd skattskyldighet skall tillämpas och om det rör sig om en sådan tjänst som omfattas av SNI 45, dvs. byggverksamhet. Att de sedan har en annan SNI registrerad hos skatteverket är av mindre betydelse.

3.3.1 Tillfällighetsrekvisitet

Reglerna angående omvänd skattskyldighet aktualiseras för den som *inte endast tillfälligt* säljer byggtjänster (enligt punktlistan ovan, se 3.1) och ska betala och redovisa mervärdeskatt vid inköp av dessa tjänster.

²⁹ RSV Rapport 2001:9, Delutvärdering per den 30 juni 2001, Del 1

Det innebär att den som säljer tjänster till en sådan köpare inte ska faktureras med mervärdeskatt. Även den som i egenskap av mellanman säljer till någon som i sin tur säljer byggvaror omfattas av reglerna. Att placera en mellanman som endast tillfälligt tillhandahåller denna typ av tjänst undgår inte den omvända skattskyldigheten. Reglerna gäller även utländska köpare och säljare. Normalt omfattas inte fastighetsägare eller fastighetsförvaltarna av reglerna för omvänd skattskyldighet, förutsatt att de inte tillhandahåller sådana tjänster.³⁰ Så det är av yttersta vikt att klargöra huruvida någon tillhandahåller byggtjänster endast tillfällig eller inte.

Något klart svar med preciserade exempel finns inte med i propositionen. Däremot beskrivs att det inte ska handla om *försäljning vid något enstaka tillfälle*, eller att det inte ska ske *endast undantagsvis* eller *i en obetydlig omfattning*. Vidare nämns i detta sammanhang att reglerna skall tillämpas i vid bemärkelse³¹ Detta är något som inte heller lagrådet utvecklar närmare, vilket skulle kunna innebära att det inte finns några speciella problem med dessa regler.³² Tidsperspektivet blir som ovan nämnt viktigt då t.ex. ett företag tidigare tillhandahållit byggtjänster men slutat med det, eller hyrt ut maskiner mer än tillfälligt men att detta nu rör sig om en mer tillfällig natur.³³

Vi ser dock att problem skulle kunna förekomma, vilka både företag samt rätten kan komma att stöta på. Då reglerna skall tillämpas ”i vid bemärkelse” som det beskrivs i propositionen torde detta innebära att omvänd skattskyldighet endast i undantagsfall ska kunna undvikas av ett företag som säljer en sådan tjänst som lagstiftningen tar sikte på. Således innebär detta att reglerna åtminstone bör innefatta tjänster som säljs i någorlunda återkommande omfattning. Men frågan blir hur reglerna bör tillämpas när verksamheten innebär försäljning som huvudregel skall omfattas av omvänd skattskyldighet, men att försäljningstillfällena infaller med väldigt långa intervaller, vilket skulle kunna vara att hänföra till verksamheten karaktär. I dessa fall torde möjligheten finnas att jämföra med liknande företag inom samma- eller en relaterad bransch och om det förhåller sig på liknande sätt där. Om så är fallet borde reglerna kring omvänd skattskyldighet aktualiseras. Antagligen måste dessa regler närmare utvecklas genom praxis, och om inte lagstiftaren sett detta som något enkelt och bagatellartat får det antas att detta har överlämnats att utvecklas genom praxis, då det så knapphändigt beskrivs. En ökad tydlighet hade klart varit önskvärd i propositionen.

3.3.2 Förvärvsrekvisitet

Det är även viktigt att avgöra *vem som är förvärvaren* av tjänsten, och det är alltså bara vid omsättning mellan byggföretag som reglerna gällande omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Det skulle kunna anses som rimligt att endast tillämpa reglerna då båda parterna har SNI-kod 45, dvs. byggverksamhet. Detta skulle dock vara en osäker metod, och kan inte anses vara tillförlitlig då det är företrädarna för verksamheten som rapporterar SNI-koden till skatteverket. Istället måste frågan besvaras huruvida den aktuella tjänsten är av sådan karaktär som ovan beskrivits? Från beställarperspektiv kan slutsatsen dras att detta kan ske genom vad denne efterfrågar. Om

³⁰ SKV 561

³¹ Prop. 2005/06:130 s 65.

³² Lagrådsremiss sid 60

³³ Skattenytt sid 123 nr 3 2007.

åtagandet omfattar byggtjänst så ska alla delar av detta ingå. Något undantag ges inte heller från omvänd skattskyldighet om fakturering sker separat för visst material. Om projektering ingår som del av ett totalåtagande som är en byggtjänst, skall även dessa räknas med om de var nödvändiga för fullgörandet. Däremot om åtagandet endast omfattar ex en konsulttjänst omfattas dessa inte av reglerna.³⁴

På samma sätt anses byggnads- och anläggningsentreprenad som ett skattepliktigt tillhandahållande en tjänst. I detta inkluderas även varor som ett företag tillhandahåller vid leverans av tjänsten, vilket sägs följa av allmänna principer. Så detta innebär följaktligen att den omvända skattskyldigheten skall gälla hela omsättningen, dvs. både själva arbetet samt material. Detsamma gäller då tjänsterna består av mark- och grundarbeten, bygginstallation eller slutbehandling av byggnad utförs, och både arbete och varor inkluderas. Däremot om ett företag enbart säljer byggmaterial så ska denna omsättning inte omfattas av den omvända skattskyldigheten, och detta oavsett om företaget är ett byggföretag eller inte.³⁵

Vidare föreslogs i promemorian att den omvända skattskyldigheten skulle aktualiseras även för företag som inte är verksamma inom byggsektorn, utan att tillämpning av reglerna skulle ske om förvärvaren var mervärdeskatteregistrerad i Sverige. Detta var dock något som regeringen ställde sig tveksam till, mycket på grund av att skatteundragandet främst konstaterats förekomma i de nedre leden av entreprenadkedjorna. Det ansågs också att risken för att reglerna skulle tillämpas på ett felaktigt sätt minskade om tillämpningen inte skulle inkludera företag som inte var verksamma inom byggsektorn. Med anledning av detta fann regeringen skäl att begränsa tillämpningen av omvänd skattskyldighet till företag som benämns som ”i princip är verksamma inom byggbranschen”.³⁶

Frågan är då vad som avses med detta ”i princip verksamma inom byggbranschen”, och något klart svar återfinns inte i Prop. 2005/06:130. Detta skulle dock kunna härledas från att ett stort antal remissinstanser uttryckt att den omvända skattskyldigheten inte bara borde gälla byggsektorn utan även omfatta andra sektorer. Dessutom torde inte formuleringen ha lämnats otydligt av en ren tillfällighet, utan rimligen av ett klart syfte. En möjlig förklaring skulle kunna vara att praxis skulle kunna få utveckla tillämpningsområdet närmare kring reglerna för omvänd skattskyldighet, vilket inte lagstiftaren gav sig på. Det är dock till viss del förvånande att lämna ett sådant begrepp okommenterat. Detta framförallt med beaktande att lagstiftningen kring den omvända skattskyldigheten infördes med anledning av det konstaterande undandragande av skatt i byggsektorn.

Dock skulle det kunna finnas ett till alternativ till denna kommentar. Det skulle kunna beröra en lantbrukare som t.ex. innehar en traktor. Då denne utför anläggningsarbeten ex. hyvling av vägar etc. skulle det kunna räknas som en byggtjänst, och han som ovan nämnt gör det mer än endast tillfälligt. Men även med denna förklaring i beaktande blir begreppet riktigt lyckat.

Dessutom är det i lagstiftningen kring den omvända skattskyldigheten som träder i kraft den 1:a juli samt i propositionen i övrigt klarlagt att reglerna skall tillämpas på företag som omfattas av

³⁴ skattenytt

³⁵ Prop. 2005/06:130 sid. 41-42

³⁶ Prop. 2005/06:130 sid 47

SNI 45, dvs. byggsektorn, men att tjänstens art givetvis är det som ska ligga till grund för bedömning för huruvida omvänd skattskyldighet skall tillämpas.

En annan fundering som visserligen kanske övervägande hör hemma på det teoretiska planet men ändå kan vara väl så intressant är situationen är när den som förvärvar byggtjänster, t.ex. byggande av privatbostäder, vilket skulle omfattas enligt reglerna när det sker mellan näringsidkare och då denna typ av tjänst faller under SNI 45, dvs. bygg- och anläggningsarbete. Men situationen skulle också kunna vara att förvärvaren är en privatperson som köper in dessa privatbostäder som han låter uppför på mark han äger för att sedan sälja dem vidare i ett rent kommersiellt syfte. Om antagande görs att detta är transaktioner som denne brukar göras då och då, skulle rekvisitet ”inte endast tillfälligt” vara uppfyllt, men uppförandet skulle ändå falla utanför tillämpningen är reglerna då han inte är en näringsidkare. Dock skulle det kunna tyckas att det finns en stor portion yrkesmässighet i transaktionerna. Reglerna syftar som bekant på näringsidkare och då bör samtliga bolagsformer medräknas. Men avgörande måste också ske huruvida förvärvaren är näringsidkare eller inte, vilket i normalfallet är förhållandevis enkelt. Men om dessa försäljningar sker frekvent kan det nästan anses att det rör som om en näringsverksamhet, trots att denna person inte har registrerat något bolag. Men reglerna kan rimligen inte vidgas så att de även omfattar denna situation.

3.3.3 Typ av tjänst rekvisitet

Säljaren åläggs ett visst ansvar vid försäljning av varor och tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten att undersöka huruvida köparen säljer sådana tjänster. I slutändan innebär detta att det företag som utför dessa tjänster och säljer till slutkunderna som ska betala mervärdesskatten för sina underentreprenörer.³⁷

När det handlar om en vara eller tjänst ska det inte per automatik avgöras om omvänd skattskyldighet ska tillämpas på grund av företagets SNI- kod utan det är tjänstens karaktär som ska vara avgörande. Lagstiftningen har en stark koppling till SNI-koden 45, dvs. byggverksamhet, men avgörandet ska falla på tjänstens art medför att det uppkommer en del problem med definitionen av tjänst och om det således är en tjänst av sådan karaktär som ska omfattas av omvänd skattskyldighet.³⁸

Ytterligare en situation där det kan komma att bli gränsdragningsproblem är när fastighetsägare med egen personal utför fastighetsskötsel på egen fastighet men även på andras fastigheter. I det fallet har fastighetsägaren en annan SNI-kod än den som berörs för omvänd skattskyldighet och är således inte ett företag som tillfälligt utför byggtjänster. Men en fastighetsägare som mer än tillfälligt utför byggtjänster omfattas av omvänd skattskyldighet. Men här är det tjänsten i sig som avgör och inte vilken SNI-kod företaget har.

En fråga som också aktualiseras är byggstädning. Vad är byggstädning kan köparen fråga sig, och någon enhetlig definition av detta begrepp finns inte. I vart fall ska inte städning som ett städföretag tillhandahåller på ett kontor på en byggarbetsplats omfattas av reglerna. Däremot när det gäller städning på ett mobilt kontor som är uppställt på en byggarbetsplats Ännu ett

³⁷ SKV 552 utgåva 17

³⁸ Propp 2005/06:130 sid 41

gränsdragningsproblem kan vara vid installation och försäljning av vitvaror, då avgörande måste ske om det rör sig om en vara eller tjänst. Om installationen endast är en liten del av priset ska reglerna för omvänd skattskyldighet som huvudregel inte gälla. Däremot om installationerna är omfattande bör omvänd skattskyldighet tillämpas då tillhandahållandet kan anses som en tjänst. Det kan också särskiljas att när det gäller installation för byggandes allmänna ändamål omfattas detta av reglerna för omvänd skattskyldighet, men inte när det sker för den enskilda verksamheten. Sammanfattningsvis kan avgörande faktorer för huruvida omvänd skattskyldighet vara avtalet, priset, arbetskostnader och arbetstid.³⁹

Dessa avgörande faktorer speglar enligt oss faktumet att det inte är helt okomplicerat att avgöra huruvida det rör sig om en vara eller tjänst. Rimligen kommer det göras en hel del egna tolkningar och uppskattningar på om en omsättning är en vara eller tjänst. Propositionen ger inte för övrigt mycket vägledning i denna fråga, vilket är lite märkligt. En ökad tydlighet på denna punkt hade varit önskvärd för en ökad rättssäkerhet och att tillämpningen likartat sätt i lika fall. Även faktumet att reglerna kring omvänd skattskyldighet skall tillämpas när det gäller sådana typer av tjänster som berör byggnadens allmänna ändamål, och när det gäller den specifika verksamheten skall de inte tillämpas. Inte heller detta kommenteras närmare i propositionen.

I fallet med bygginstallationer, eller närmare bestämt reparationstjänster och byggtjänster (entreprenad) som innefattar byggmaterial eller reparationsdelar anses omsättningen vara av karaktären tjänst om monterings- eller installationsarbetena är ”mycket omfattande”, vilket aktualiserar reglerna kring den omvända skattskyldigheten. Detta känns lite underligt då propositionen framhäver att reglerna skall tolkas ”i vid bemärkelse”, och att skatteverket dessutom framhäver att reglerna gäller då monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande. En tolkning i vid bemärkelse borde innebära att inslaget av tjänst i vart fall inte borde behöva vara av övervägande del. Snarare kan det tänkas att tanken med lagstiftningen och att reglerna skall tolkas i vid bemärkelse borde innebära att det inte borde krävas något omfattande inslag av tjänst för att aktualisera reglerna kring den omvända skattskyldigheten.

3.4 Övergångsbestämmelser

Enligt punkt 1 träder lagen i kraft vid den tidpunkt då regeringen bestämmer. Och för att lagen skulle kunna träda i kraft krävs att EG rådet bemyndigar Sverige att rätt att avvika från det sjätte direktivet och ge förvärvaren av sådana tjänster som tidigare nämnts skattskyldighet för den utgående mervärdesskatten, s.k. omvänd skattskyldighet. Enligt punkt 2 föreskrivs att äldre föreskrifter fortfarande gäller på mervärdesskattens område, då skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

14 § skall tillämpas gällande mervärdesskatt som är att hänföra till förskottsbetalning eller a conto, för vilken skattskyldigheten inträtt innan lagen trätt i kraft, om inte skatten redovisas för ikraftträdandet med stöd av 13 kap (se 14 § enligt äldre lydelsen). Om en näringsidkare som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad då betalning ska erläggas i förskott eller a conto ställer en faktura med mervärdesskatt före ikraftträdandet och inte nyttjar möjligheten att skjuta upp redovisningen av den utgående skatten enligt 13 kapitlet får denna själva redovisa skatten, och

³⁹ skattenytt

omvänd skattskyldighet skall inte tillämpas. Om samma scenario som ovan uppstår, men att entreprenören istället i enlighet med 13:14 inte redovisar skatten före ikraftträdandet, skall reglerna som omvänd skattskyldighet tillämpas gällande skatten på betalningen. Slutligen reglerar punkt 4 endast övergångsbestämmelser som avser föreskrifterna i 13:6, 8, 19 a-b samt 18 §. När det gäller dessa regler konstateras att reglerna behövs och såväl regeringen som skatteverket framhåller vikten av att reglerna bör utformas så att hanteringen av skatter gällande pågående byggnads- och anläggningsentreprenader kompliceras i så liten utsträckning som möjligt.

3.6 Fakturering

Regler för hur omvänd skattskyldighet skall hanteras när det kommer till fakturering, regleras i elfte kapitlet åttonde paragrafen. Det är två förändringar det är tal om. Den första förändringen är att det tillkommer det, att även köparens momsregistreringsnummer ska finnas med på fakturan. Det andra är när en faktura som inte skall faktureras med mervärdesskatt enligt omvänd skattskyldighet så ska det göras en hänvisning på den, enligt punkt elva. Det kan ske på tre sätt. Med en hänvisning till relevant lagrum, i det här fallet blir det första kapitlet andra paragrafen första stycket fyra b i mervärdesskattelagen. Alternativt är att göra en hänvisning till bestämmelsen i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det går bra att även på annat sätt synliggöra att det råder omvänd skattskyldighet, det är dock helt valfritt hur hänvisningen skall göras för den som utfärdar fakturan. Eftersom det med omvänd skattskyldighet innebär att det är köparen som är skyldig att betala in mervärdesskatten krävs denna upplysning på fakturan, eftersom köparen redovisar mervärdesskatten krävs det en upplysning så att denna kan fullgöra sina åtaganden⁴⁰.

3.6.1 Definitionsproblem för fakturering

Kritik har framförts från flera håll angående problematiken med ändrade fakturerings rutiner och definitionsproblem som kan uppstå för företag vid hanteringen av omvänd skattskyldighet. Kritiken består i att det finns moment som kan komplicera hanteringen av fakturor och att det följaktligen kan medföra att felaktigheter begås. Det som framförallt kan komplicera fakturahanteringen vid omvänd skattskyldighet, är huruvida det är tjänster och varor som överhuvudtaget berörs av detta och därmed avgöra om faktureringen ska ske med eller utan påförd mervärdesskatt. Detta kan således medföra att det sker en felaktig påföring av mervärdesskatt på fakturan, då det kan vara svårt att avgöra om denne ska faktureras med eller utan mervärdesskatt.

Den som exempelvis felaktigt påfört mervärdesskatt på en faktura så är det enligt reglerna. Så att köparen av tjänsten i praktiken fortfarande har rätten till avdrag för den felaktigt uttagna mervärdesskatten. Men fortfarande ska omvänd skattskyldighet tillämpas och köparen ska redovisa utgående mervärdesskatt, samt att denne behåller avdragsrätten. Effekten i blir praktiken den samma som om avdragsförbud gällde.⁴¹ Det omvända scenariot att mervärdesskatt inte påförs på fakturan när så rätteligen skulle ske. Så riskerar fakturautfärdaren att drabbas av både skattepålägg och räntekostnader för skatt som inte påförts.⁴²

⁴⁰ Prop. 2005/06:130 sid 68-69

⁴¹ Svensk skattetidning 4/2006 sid 241

⁴² Björn lunden och Ulf svensson, moms-handbok i mervärdesskatt s 251

En ytterligare aspekt på problematiken är huruvida förvärvaren är skattskyldig enligt omvänd skattskyldighet är att veta om kunden som ska faktureras med eller utan mervärdeskatt på grund av förvärvarens verksamhet. Det gäller med andra ord att även ha vetskap om förvärvarens status. Men även förvärvaren av fakturor ställs inför en liknade problematik att avgöra huruvida utställaren av fakturan felaktigt hanterat mervärdeskatt och påfört den i ett fall där omvänd skattskyldighet gäller. I så fall gäller det att sända fakturan tillbaka, samt att kreditera mervärdeskatten.⁴³

I vissa fall är det tämligen enkelt att avgöra hur mervärdesskatten ska hanteras exempelvis när det föreligger ett underentreprenörskontrakt.⁴⁴ I propositionen redogörs det att både förvärvare och tillhandahållare måste noga avgöra i det enskilda fallet huruvida förutsättningarna är sådana att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid fakturering.⁴⁵ Men kritiken för att felaktigheter kan ske vid fakturering är rätt befogad med tanke på de olika momentens frågeställningar som säljare och köpare måste ta ställning till vid hantering av omvänd skattskyldighet. I huvudsak är det således två förutsättningar som ska vara uppfyllda med när det ska avgöras huruvida mervärdeskatt ska påföras eller inte. Är det en tjänst/vara som omfattas av detta? Vilken är förvärvarens status? Så det är två avgörande definitionsproblem för huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid fakturering.

I och med det här två definitionsproblemen och övriga frågeställningar som man måste ta ställning till vid omvänd skattskyldighet leder en in på en del reflektioner över grundtankarna med mervärdesskattelagen tillkomst. De problem som fanns med mervärdeskattens föregångare omsen var att det var slutkonsumenten som skulle stå för skatten, men problemet var att avgöra huruvida fakturan ställdes till en slutkonsument. Liknande problem kan uppstå vid tillämpning av omvänd skattskyldighet. Det var vid tillämpning av reglerna för omsen som problemen uppstod. Det var kundens status och materielbegreppet som säljaren i stor utsträckning fick ta ställning för och det var ofta en intressekonflikt som säljaren upplevde besvärande mellan sig och kunden⁴⁶. När förslaget i propositionen till mervärdesskatten kom till var just en av grundtankarna att slippa det problemet. Det går att dra vissa paralleller med problemen då, som man ville undvika med mervärdesskatten. Tanken var att slippa avgöra huruvida förvärvaren är slutkonsument och materielbegreppet och med omvänd skattskyldighet blir det liknade frågeställningar med att, omfattas tjänsten/varan av det och förvärvarens status? Så omvänd skattskyldighet har liknade problematik med begrepp och definitioner, som den allmänna varuskatten (omsen).

⁴³ Svensk skattetidning 4/2006 sid 239-241

⁴⁴ Svensk skattetidning 4/2006 sid 241-243

⁴⁵ Prop. 2005/06:130 sid 49

⁴⁶ Prop 1968:100 sid 36-37

3.7 Kumulativ effekter

Det som skiljer mervärdesskatten mot inkomstskatter är det att avdragsrätten är omedelbar för mervärdesskatten. För mervärdesskatten är avdragsrätten en central fråga för framåtvältningen av mervärdesskatten samt att det inte ska tas totalt sett mer skatt i försäljning/förädlingskedjan än den skatt som ska betalas av konsument. För att undvika kumulativa effekter⁴⁷. Vid arbetet med framtagandet av mervärdeskattelagen (proposition 1968/100) så var en av anledningarna att få bort de kumulativa effekterna som uppstod med (omsen). Det var tänkt att de kumulativa effekterna som uppstod skulle vara ett av problemen som mervärdeskatten skulle kunna komma till rätta med. Ett av problemen med mervärdeskattens föregångare var att den inte var vid, och omfattade alla tjänster/varor⁴⁸. För att minimera de kumulativa effekterna är det viktigt att skattskyldigheten är bred och vid och omfattar så många varor/tjänster i försäljnings/förädlingskedjan⁴⁹. Kumulativa effekter uppstår bland annat när det i försäljning/förädlingskedjan kommer en aktör som inte omfattas av skattskyldighet och därmed uppstår det ett fenomen där det finns påförd skatt som inte är avdragsgill. Denna skatt som ingen har avdragsrätt för ackumuleras och påförs konsumenten och det uppstår en skatt på skatten effekt⁵⁰. Detta är en effekt som inte är önskvärd i ett skattesystem

Att det skulle innebära att mera kumulativa effekter uppstår vid omvänd skattskyldighet är nog inte troligt, eftersom det inte innebär i praktiken att i hanteringen av mervärdesskatten i kedjan av underentreprenörer skulle innebära att det blir fler som inte omfattas av skattskyldighet. Utan att det bara sker en förskjutning av mervärdesskatten till konsument eftersom faktureringen sker utan mervärdesskatt tills den når slutbrukaren. Således blir det ingen skatt på skatt effekt som skulle ge kumulativa effekter i den meningen.

Även om det inte medför några kumulativa effekter, så är det värt att reflektera över huruvida den omvända skattskyldigheten med sina inskränkningar i avdragsrätten är förenlig med den fullständiga avdragsrätten som var en av grundtankarna med mervärdeskatten. En ytterligare aspekt med att avdragsrätten inte är fullständig i o med att avdrag inte medges för skattskyldiga som ska fakturera utan mervärdesskatt. Så uppstår det en likviditetsbelastning för den skattskyldige. Detta är inte helt förenligt med reciprocitetsprincipen. Det ska föreligga reciprocitet mellan den utgående och ingående skatten för den säljande som är skattskyldig i en transaktion. Detta innebär således enligt reciprocitetsprincipen att den utgående skatten som den skattskyldige fakturerar, ska motsvara den ingående skatten för den fakturerade och att rätten till avdrag för ingående skatt ska vara möjlig så fort den utgående blir utkrävbar⁵¹. Om man ser till reciprocitetsprincipen så är den inte helt förenlig med omvänd skattskyldighet då avdragsrätten inte är omedelbar.

⁴⁷ mervärdeskatt i praktik Alhager sid 20-21

⁴⁸ Prop 1968/100 sid 38

⁴⁹ mervärdeskatt i praktik Alhager sid 20-21

⁵⁰ Björn lunden och Ulf svensson, moms-handbok i mervärdesskatt s 12

⁵¹ skatteverkets moms broschyr

3.8 Redovisningsfrågor

Eftersom det har skett en del lagändringar på redovisningsområdet anses det i att en del justeringar behövs göras och tillägg för hur omvänd skattskyldighet skall hanteras i redovisningen⁵². I o med de nya redovisningsreglerna i den nya redovisningslagstiftningen har det önskvärt att anpassa reglerna för förenklat årsbokslut, samt att mindre företag ska ges möjlighet till att redovisa mervärdesskatt med kontant metod vid omvänd skattskyldighet.⁵³

Det finns två sätt att bestämma tidpunkt för redovisningen av mervärdesskatten i ML, faktureringsmetoden och Bokslutsmetoden. Faktureringsmetoden som är avsedd för den som löpande bokför fakturorna i huvudbok eller grundbok. Bokslutsmetoden är en form av kontantmetod och är avsedd att användas när det sker kontanta in och utbetalningar, samt vid bokföring av obetalda skulder och fodringar vid räkenskapsårets slut⁵⁴. Kontantmetoden bör vara tillämplig både på den som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst och är skattskyldig samt att förvärvaren är skattskyldig. För att kontantmetoden ska vara tillämplig vid omvänd skattskyldighet är det nödvändigt med en del lagändringar.⁵⁵

Det är möjligt att redovisa utgående skatt enligt en kontantmetod om företaget omsätter under tre miljoner. Detta innebär att företagen ges möjlighet att redovisa mervärdesskatten en gång per år. Den kritik som riktats mot detta är att om kontrollbehovet av omvänd skattskyldighet tillgodoses när redovisning sker endast en gång per år och således är det inte helt befogat att dessa företag omfattas av omvänd skattskyldighet.⁵⁶ Men eftersom mycket av fusket sker med mindre företag långt ner i entreprenörskedjan vore ett undantag för det mindre företagen mindre lyckat⁵⁷.

⁵² Prop. 2005/06:130 sid 53

⁵³ Prop. 2005/06:130 sid 13

⁵⁴ Prop 2005/06:174 sid 23

⁵⁵ Prop. 2005/06:130 sid 54

⁵⁶ Prop. 2005/06:130 sid 47

⁵⁷ Prop 2005/06:130 sid 48

3.9 Reglernas effekter på företagen

Att omvänd skattskyldighet innebär ett undantag från huvudregeln att det är den som omsätter en vara eller tjänst har vi tidigare diskuterat. När det gäller huruvida den omvända skattskyldigheten skall tillämpas eller inte är något som både den som omsätter varan samt till viss del förvärvaren måste ta hänsyn till. Detta kommer onekligen att innebära en viss påverkan på den administrativa hanteringen av mervärdesskatten hos företagen, och rutinerna kan bli mer betungande och komplicerande.⁵⁸ Företagen kommer också tvingas att se över sina redovisningsrutiner, men detta omfattar då givetvis bara byggsektorn. De större företagen borde ha bättre möjlighet att klara särregler än de mindre. Dock skulle reglerna till viss del bli enklare för de små företagen såtillvida att de gör affärer med ett mindre antal kunder, och fakturaflödena är små, vilket borde underlätta att hålla reda på när reglerna kring den omvända skattskyldigheten skall användas.⁵⁹

Utifrån ett likviditetsperspektiv påverkas givetvis företagen också. Får ett företag betalt innan de ska betala sina leverantörer, samt att den ingående mervärdesskatten är större än den utgående, kan de sägas att företaget erhållit en skattekredit, vilken motsvarar den ränta de skulle ha fått betala om den istället hade lånat motsvarande summa av en bank. När omvänd skattskyldighet aktualiseras redovisar förvärvaren den utgående mervärdesskatten i sin deklaration. Finns avdrags- eller återbetalningsrätt kan den ingående skatten avräknas mot den utgående. Förvärvaren betalar inte mervärdesskatten till leverantören, och ligger således inte ute med några pengar, vilket påverkar likviditeten positivt för den som är förvärvare.⁶⁰

Däremot innebär omvänd skattskyldighet en negativ likviditetspåverkan för den som tillhandahåller byggtjänster. Däremot får säljaren, den såkallade tillhandahållaren, inte tillgång till mervärdesskatten från köparen, vilken hade kunnat användas för att betala ingående mervärdesskatt för egna inköp, innan den ingående mervärdesskatten ska betalas och redovisas till staten. I detta ligger dock syftet med själva lagstiftningen, dvs. att ohederliga företag inte skall få tillgång till mervärdesskatt, som behålls, istället för att redovisas till staten. Alltså drabbas hederliga företag i egenskap av tillhandahållare i form av negativa likviditetseffekter, då de måste yrka i deklaration för att få tillbaka den överskjutande skatten tillbakabetalad, vilket kan föranleda ett större kapitalbehov och medföra större kostnader.⁶¹

Givetvis kan utfallet av de nya reglerna bli blandat för byggföretagen, vilket beror på inriktningen på deras verksamhet. Reglerna bör vanligen inte komma de mindre byggföretagen till godo, då reglerna för omvänd skattskyldighet endast gäller tillhandahållande av tjänster till andra byggföretag. De företag som är närmast kunden, dvs. de som bygger bostäderna bör inte påverkas negativt. Sammantaget bör byggkostnaderna endast i liten mån påverkas i form av högre priser. Möjligheten att skjuta på den utgående skatten hänförlig till a conto eller förskottsbetalning kommer också att kvarstå, vilket att positivt för produktionskostnaderna.

Sveriges byggindustrier menar att reglerna kring omvänd skattskyldighet kommer att bli en belastning för företagen och deras administration, och att svartarbetet förekommer i

⁵⁸ Prop. 2005/06:130 sid 61

⁵⁹ Prop. 2005/06:130 sid 62

⁶⁰ Prop. 2005/06:130 sid 62

⁶¹ Prop. 2005/06:130 sid 62

andra branscher också. De menar att frivilliga initiativ hade varit en bättre lösning. System som används att Sveriges byggindustrier är att namnbrickor används på arbetsplatserna, att frågor ställs till underentreprenören hur arbetet skall utföras, och även skattemyndigheten tillfrågas om information gällande underentreprenören, vilket givit gott resultat i Stockholms län, genom att många skatteskulder har reglerats efter dessa, och förfrågningarna kan även ge en bild av hur seriöst ett byggföretag är. Sammantaget menar Byggindustrierna att dessa åtgärder är bättre än att ingripa i en enskild näringssektor och påverka betalningsflödena som reglerna kring omvänd skattskyldighet skulle göra.⁶²

⁶² <http://www.bygg.org/Files/Marknad/remisser/2003/Yttrande30317.pdf>, hämtad den 8 maj 2007, 09:52

4. Slutdiskussion

Under detta kapitel kommer vid att reflektera över lagstiftning gällande omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt samt lagstiftningen konsekvenser. Vi kommer även att lyfta fram och diskutera de problem och gränsdragningsfrågor som kan vara intressanta, med vilket vi ämnar ge svar åt vårt syfte.

Som nämnts är syftet med lagstiftningen kring den omvända skattskyldigheten att förhindra undandragande av skatt genom att ålägga köpare i stället för säljaren att betala mervärdesskatt vid affärer mellan byggföretag. Detta tror vi är ett bra sätt att förhindra undandragandet, då detta rimligen bör minska då ansvaret för mervärdesskatten flyttas högre upp i entreprenadkedjorna och de mindre och oseriösa företagen inte får tillgång till mervärdeskatten.

När det gäller tillämpningen av lagstiftningen tror vi inte att den kommer att ske helt utan bekymmer för företagen. För stora företag med en rad olika kunder tror vi lagstiftningen kan bli en administrativ börda, då det i varje fall måste avgöras huruvida affärer görs med byggföretag, och huruvida de inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster. Även för de medelstora företagen med många kunder, men som kanske har mindre administrativa resurser och ekonomifunktioner, skulle dessa gränsdragningsproblem bli än mer uppenbara.

När det gäller reglerna i sitt mer praktiska sammanhang tycker vi att de är lite snåriga och ställningstagande måste hela tiden tas i enlighet med vad som diskuterats ovan. Varken lagstiftningen eller propositionen anser vi ger nog tydlighet för hur reglerna skall tolkas. Ett exempel kan vara att reglerna skall gälla företag som ”i princip är verksamma inom byggsektorn”. Frågan är hur ett sådant uttalande ska tolkas. Det hade varit med rimligt att kanske i propositionen ge en förklaring till vad som menas med detta. Det skulle mycket väl kunna vara så att en del företag skulle kunna falla inom denna kategori. Om dessutom faktumet att reglerna bör tolkas i vid bemärkelse läggs till detta skulle det nästan kunna sägas att det uppstår en liten diskrepans. Det är lite lustigt att använda sig av nästan samma terminologi, när det åsyftar samma sak. Värt att nämna att även att reglerna skall gälla företag som ”inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster”. Detta uttryck tror vi kan ge upphov till en del gränsdragningsproblem. Egentligen torde det kunna klarna om det läses ihop med att reglerna skall tolkas i vid bemärkelse. Antagligen är lagstiftningen formulerad på detta sätt för att reglerna inte utan svårigheter skall kunna undvikas av dem som utför sådana tjänster som omfattas av SNI 45, om än mer undantagsvis dvs. byggtjänster.

Det skulle kunna tyckas att lagstiftaren i högre utsträckning skulle kunna förklara t.ex. vad som avses med ovanstående begrepp, men antagligen är det först när dess innebörd prövas rättsligt som någon mer exakt innebörd kommer att fastställas.

Att den omvända skattskyldigheten till viss del går emot de intentioner som lagstiftaren hade vid mervärdeskattelagens tillkomst är intressant. Framförallt då det problem som föregångaren, omsen, innefattade problematiken att avgöra vem som är slutkonsument. I det avseendet anser vi att denna lagstiftning är ett steg tillbaka när omvändskattskyldighet har liknade problematik.

När det gäller mervärdeskatterättsliga principer och konflikter med lagstiftningen som väckt intresse hos oss, är det framförallt reciprocitetsprincipen som blir intressant då ett säljande företag i en entreprenadkedja kan ha ingående mervärdeskatt i en transaktion,

SLUTDISKUSSION

men ingen utgående eftersom omvänd skattskyldighet gäller. Så det blir ingen reciprocitet mellan ingående och utgående mervärdeskatt. Detta anser vi vara ett avsteg från en viktig princip i ett mervärdeskattesystem.

Även om det sker avsteg från intentionerna med mervärdeskatten och mervärdesskatteprinciper så innebär det inte med automatik att omvänd skattskyldighet inte är förenligt med ett mervärdeskattesystem. Snarare är det en utveckling som är nödvändig i ett förändrigt samhälle, och vi har nog att vänta att fler områden kommer att omfattas av omvänd skattskyldighet i framtiden. Framförallt eftersom EG medger avsteg från direktiven och det pågår en intensiv debatt om ett utökat omvänd skattskyldighet. Exempelvis har England infört omvänd skattskyldighet i elektronikbranschen för att komma tillrätta med problemen där. I Sverige har vi fler branscher som ständigt är föremål för kontroller på grund av ett relativt utbrett fusk.

Sammantaget anser vi att det att denna lagstiftning är positiv ur ett samhällsperspektiv, även om den kan innebära problem för det enskilda företaget. Den administrativa belastningen kan komma att öka på företagen samt att det kan medföra sämre likviditet. För sammanfattningsvis bör det ligga i byggsektorns intresse att minska svartarbetet så att konkurrensen sker på liknande villkor, samt att branschens anseende i helhet förbättras.

Förslag till fortsatt forskning

Då lagstiftningen ännu inte trätt i kraft är det svårt att spekulera i vad som kommer att bli problem vid tillämpning av reglerna. Det som vi framförallt tror kan vara av intresse att ägna fortsatta studier åt är att undersöka en grundregel inom området, dvs. att förvärvaren ”inte endast tillfälligt” säljer sådana byggtjänster, och försöka göra distinktioner hur detta begrepp skall tolkas. I övrig tror vi att mycket oklarheter kommer att klaras upp då de första rättsfallen kommer kring denna lagstiftning, och när doktrinen diskuterat omvänd skattskyldighet i större utsträckning.

REFERENSLISTA

Offentligt tryck

RSV 2001: 9, Riskprojektet, kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, del 1
RSV 2001: 9, Riskprojektet, kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, del 2

SOU 2002: 115

SOU 1997: 111

Prop. 2005/06:130

Ds 2004:43 s, 258

SKV 561

SKV 552 utgåva 17

Prop 1968:100

Lagrådsremiss, Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Litteratur

Rabe, G & Bojs, J, Det svenska skattesystemet, Nordstedts juridik AB, Stockholm 2005

Melz, P, Mervärdesskatt, Iutus förlag 2006

Alhager, E, Kleerup, J, Melz, P & Öberg, J, Mervärdesskatt i teori och praktik, Nordstedts juridik 2007

Forssén, Björn, Momshandboken enligt 1998 års regler, Nordstedts juridik, Stockholm 1998

Internetkällor

www.scb.se

http://www.scb.se/Grupp/Foretagsregistret/_Dokument/050111snisorterad.pdf, hämtad 13/4-07

Artiklar

Renström, S, Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag, Skattenytt 2007

Jonsson, G, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, Svensk skattetidning 4/2006