

Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser?

Av Björn Forssén

1 Problem som skall åtgärdas med omvänd skattskyldighet

Genom SFS 2006:1031 har s.k. *reverse charge*, omvänd skattskyldighet, införts i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och Regeringen har genom föreskrifter i SFS 2006:1293 bestämt att de nya reglerna träder i kraft den 1 juli 2007. Omvänd skattskyldighet avviker från huvudregeln i ML om att skyldigheten att redovisa och betala utgående moms till staten åligger den som omsätter en vara eller tjänst.¹ Samma huvudregel gäller också i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet (som ersattes den 1 januari 2007 av Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, det s.k. mervärdesskattedirektivet).² Sverige har emellertid i likhet med vissa andra medlemsstater i EU för byggsektorn utnyttjat den möjlighet till avvikelser från sjätte direktivet som anges i dess artikel 27 (motsvaras av artikel 395 i mervärdesskattedirektivet), för att hindra vissa typer av skatteflykt eller undandragande.³ Den allmänna förutsättningen för att en medlemsstat skall få s.k. artikel 27-tillstånd är att avvikelserna från sjätte direktivet skall vara riktad mot transaktioner som förorsakar betydande dylika problem.⁴

Införandet av omvänd skattskyldighet för byggsektorn anges som en åtgärd av ”systematisk-teknisk karaktär”,⁵ riktad mot att det i en entreprenadkedja ingår företag som utfärdar osanna fakturor med följd att staten krediterar ingående moms hos mottagaren medan någon utgående moms inte redovisas och inbetalas till staten av utfärdaren.⁶ Genom att omvänd skattskyldighet införs stoppas detta likvidflöde mellan företag och stat. I stället blir momsen en redovisning av beräknad utgående moms hos det byggföretag som mottar fakturan från underentreprenören och byggföretaget drar samma moms som ingående moms i sin skattedeclaration, förutsatt att det har full avdragsrätt i sin verksamhet. Resultatet blir +/- 0 i deklARATIONEN hos mottagaren.⁷ En stor fördel för de mindre underentreprenörer som anlitas av större byggföretag är att de inte drabbas av problemet med att behöva betala utgående moms till staten när byggföretagen låter bli att betala fakturorna i tid. Skattskyldigheten åläggs i stället det större byggföretag som förvärvat byggtjänsten.⁸

Frågan är emellertid om den beskrivna systemförändringen i ML för byggsektorn kan genomföras utan resursförstärkningar hos Skatteverket och förvaltningsdomstolarna. Detta förutsätts av lagstiftaren.⁹ Det är också frågan om inte de problem som kan finnas i entreprenadkedjorna bara ersätts med nya tillämpningsproblem som kanske till och med försvårar sådana utredningar jämfört med tidigare. Därför nämns här ett par punkter där

¹ Se 1 kap. 2 § första stycket 1 ML och Prop. 2005/06:130 s. 35 och 65.

² Se artikel 21.1a i sjätte direktivet (motsvaras av artiklarna 193, 194.1 och 194.2 i mervärdesskattedirektivet).

³ Se Prop. 2005/06:130 s. 28.

⁴ Se Prop. 2005/06:130 s. 47.

⁵ Se Prop. 2005/06:130 s. 61.

⁶ Se Prop. 2005/06:130 s. 20 och 65.

⁷ Se Prop. 2005/06:130 s. 34.

⁸ Se Prop. 2005/06:130 s. 37.

⁹ Se Prop. 2005/06:130 s. 61.

lagstiftaren verkar ha gjort vissa antaganden som kanske bygger på felaktiga eller alltför begränsade premisser. Det gäller problem med att vissa byggföretag kanske fakturerar moms sinsemellan trots den nya ordningen med omvänd skattskyldighet hos mottagande företag.¹⁰ Lagstiftaren kan också ha begränsat sin insats när det gäller problematiken med den momsmässiga karaktären hos de företag som kan ingå i en entreprenadkedja.¹¹

2 Problem som kan kvarstå eller uppstå med omvänd skattskyldighet

2.1 Föreligger alltid 'avdragsförbud' för mottagare av faktura med felaktigt debiterad moms?

Lagstiftaren utgår från att förvärvaren av byggtjänster aldrig kan tillgodoräknas debiterad ingående moms i en faktura från underentreprenör, när förvärvaren i stället omfattas av omvänd skattskyldighet. Med hänvisning till definitionen av ingående skatt i 8 kap. 2 § ML uttalas att "[e]n felaktigt debiterad 'skatt' utgör ... inte ingående skatt". Med den argumentationen skulle i praktiken ett avdragsförbud föreligga för mottagaren av en sålunda felaktigt debiterad moms. Följden för denne skulle bli att han måste vända sig till utfärdaren av fakturan och kräva erlagd moms åter. Samtidigt skulle han oberoende av hur det går med sådana propåer vara skyldig att redovisa beräknad utgående moms på förvärvad byggtjänst. Dessutom skulle förvärvaren i fråga riskera att påföras skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen skulle enligt lagstiftaren aktualiseras för honom.¹²

Det är oklart vad som gäller civilrättsligt angående nämnda återbetalningskrav, vilket inte berörs närmare här, men klart är att lagstiftaren gör en alltför långtgående förenkling angående avdragsrätten, om han menar att gällande rätt alltid utesluter möjligheten till avdrag för en felaktigt debiterad ingående moms. I förarbetena till implementeringen av faktureringsdirektivet (2001/115/EG) i ML den 1 januari 2004 anges att "[e]n förutsättning för avdragsrätten är ... att det föreligger ett i alla avseende korrekt förvärv av en vara eller tjänst".¹³ Sedan kan det diskuteras hur formella felaktigheter i fakturaunderlaget påverkar möjligheten att utöva avdragsrätten; klart är i alla fall att på EG-rättens nuvarande stadium på momsområdet kraven på innehav av faktura och informationen i fakturan "inte [får] leda till att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten".¹⁴ Formalia får sålunda inte stå i vägen för avräkning av en materiellt sett riktigt debiterad ingående moms, och frågan är vad som gäller om momsdebiteringen inte är korrekt i alla avseenden materiellt sett.

Regeringsrätten ansåg i RÅ 2004 Ref 65 att en felaktig debitering av svensk moms inte gav rätt till avdrag enligt 8 kap. 3 § första stycket ML, när det inte hade visats att varorna i fråga omsatts i Sverige. Regeringsrätten hänvisade till definitionen av ingående skatt i 8 kap. 2 § ML samt till artikel 17.2a i sjätte direktivet (motsvaras av artikel 168a i mervärdesskattedirektivet), där reciprocitetsprincipen kommer till uttryck, dvs. att avdragsrätten för ingående moms hos förvärvaren skall matchas av en skyldighet för leverantören att betala moms i Sverige. Regeringsrätten hänvisar också till de tidigare avgörandena RÅ 1984 1:67 och RÅ 1988 ref 74, där betydelsen av god tro hos förvärvaren för dennes avdragsrätt behandlats, och anger att "vad som .. förekommit i målet" innebär att avseende inte har fästs vid uppgift om att varorna kan ha levererats från plats i Sverige, dvs.

¹⁰ Se Prop. 2005/06:130 s. 49.

¹¹ Se Prop. 2005/06:130 s. 65.

¹² Se Prop. 2005/06:130 s. 49.

¹³ Se Prop. 2003/04:26 s. 70.

¹⁴ Se Prop. 2003/04:26 s. 30 och 31.

omsatts i Sverige. Vidare finner Regeringsrätten att bristen på upplysningar om vissa åtgärder för att säkerställa säljarens rätt att debitera moms har inneburit att åberopad god tro från förvärvarens sida inte har beaktats vid bedömningen av frågan om befrielse från skattetillägg. Regeringsrätten fann inte skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen, och uttalar inte heller att principerna från de båda rättsfallen från åttiotalet på temat godtrosvärv av ingående moms skulle vara obsoleta. I annat fall borde Regeringsrätten, som – i likhet med vad som relaterats från förarbetena till 2004 års ändringar i ML – uttalar att för ”rätt till avdrag för ingående skatt krävs ... att säljarens debitering av mervärdesskatt varit korrekt”, uttryckligen ha angivit att en sådan förändring av gällande rätt skulle anses ha skett.

RÅ 1984 1:67 kan i korthet beskrivas som innebärande att en förvärvare av en tjänst kan förvärva rätt till avdrag för ingående moms, om han, beroende på de yttre omständigheterna kring motparten, är i god tro angående dennes mervärdesskatterättsliga status, dvs. om att denne bedriver yrkesmässig verksamhet. RÅ 1988 ref 74 innebär å andra sidan att avdragsrätt inte kan förvärfas i god tro om mervärdesskatt debiterats för en prestation, vara eller tjänst, som är undantagen från skatteplikt. God tro angående motpartens status som skattesubjekt kan sålunda påverka avdragsrätten, men inte rättsvillfarelse angående objektets mervärdesskatterättsliga status. I sistnämnda hänseende kan kravet på att mervärdesskattedebiteringen är korrekt betecknas som ett absolut prejudiciellt krav för uppkomsten av en materiell avdragsrätt för förvärvaren av varan eller tjänsten i fråga.

I sammanhanget kan man beträffande nämnda korrekthetskrav jämföra med ett annat fall av omvänd skattskyldighet. Det gäller regeln för omsättning inom landet av s.k. investeringsguld mellan näringsidkare. Den infördes den 1 januari 2000 med stöd av EG-direktivet 98/80/EG och gäller sålunda för samtliga medlemsstater. Dess ordning med omvänd skattskyldighet infördes också för att motverka att skatt debiteras och dras som ingående moms av förvärvaren medan säljaren underlåter att redovisa utgående moms till staten.¹⁵ Emellertid är den lagtekniska lösningen en annan än för byggsektorn, då undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 10a § första stycket ML gäller som huvudregel för en näringsidkares omsättning inom landet till en annan näringsidkare av investeringsguld. Om en sådan omsättning sker med en felaktig debitering av moms, kan förvärvaren inte göra avdrag som för ingående moms, då god tro hos denne enbart skulle handla om rättsvillfarelse. Det finns en möjlighet till frivilligt inträde i momssystemet för säljaren i samband med vissa tillhandahållanden av guld, men den medför att det är köparen som skall omfattas av omvänd skattskyldighet medan säljaren fortfarande inte skall debitera moms.¹⁶ Korrekthetskravet innebär här att någon materiell rätt till avdrag inte kan uppkomma hos förvärvaren; god tro saknar relevans vid rättsvillfarelse.

När det nu gäller omvänd skattskyldighet inom byggsektorn handlar det inte om ett EG-direktiv om undantag från skatteplikt för omsättningen, utan om att skattskyldigheten ändå systematiskt och tekniskt sett flyttas till förvärvaren med stöd av ett artikel 27-tillstånd baserat på nationella problem med skatteundandragande.¹⁷ Därvid finns det inte någon koppling till objektet för bestämning av när omvänd skattskyldighet gäller, utan säljaren skall underlåta att debitera moms beroende på vilken status köparen av byggtjänsten har. Det bryter inte bara mot huvudregeln att skyldigheten att redovisa och betala utgående moms till staten åligger den som omsätter en vara eller tjänst, utan också mot den etablerade principen att frågan om sådan skyldighet uppkommer avgörs med hänsyn till prestationen (objektet), dvs.

¹⁵ Se Prop. 1998/99:69 s. 27.

¹⁶ Se 1 kap. 2 § första stycket 4a och 3 kap. 10b § ML.

¹⁷ Se Prop. 2005/06:130 s. 24, 25 och 47.

förhållandena hos säljaren.¹⁸ Undantaget från skatteplikt för omsättning av investeringsguld följer den principen, men den nya ordningen för byggsektorn med omvänd skattskyldighet för köparen innebär att säljaren måste göra en bedömning av om köparen ”inte endast tillfälligt” tillhandahåller byggtjänster i sin verksamhet, för att avgöra om debitering av moms skall ske eller ej.¹⁹

Om det visar sig att säljaren av en byggtjänst felaktigt har debiterat moms, bör godtrosvärv av avdragsrätt för ingående moms hos köparen vara helt uteslutet enbart om köparen medverkat till säljarens felaktiga bedömning. När det gäller ML:s allmänna bestämmelser verkar Regeringsrätten inte utesluta att god tro har relevans för köparens avdragsrätt, när denne baserat sin uppfattning om sådan rätt på subjektets – säljarens – yrkesmässiga karaktär. Även om köparen i praktiken kan anses ha kontroll över om förutsättningarna är uppfyllda för att omvänd skattskyldighet skall åligga köparen för förvärvad byggtjänst, är det principiellt sett inte fråga om en rättsvillfarelse beträffande objektets mervärdesskattmässiga karaktär, om säljaren felaktigt debiterar moms. För att avdragsrätt i god tro skulle ha varit utesluten i sådant fall borde säljarens befrielse från skyldighet att debitera moms ha uttryckts som ett undantag från skatteplikt för omsättningen, precis som i fallet med investeringsguld.

Nu försvaras tillämpningen av den nationella speciallagstiftningen för byggsektorn också av att Sverige inte har implementerat artikel 21.1d i sjätte direktivet i ML (motsvaras av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet). Artikelbestämmelsen är obligatorisk och innebär att varje person som anger mervärdesskatt på en faktura eller jämförlig handling skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Regeringsrätten konstaterar i RÅ 2005 Ref 81 att den som felaktigt debiterat och betalat moms för en från skatteplikt undantagen omsättning är återbetalningsberättigad för sådan moms. Skatteplikten kan inte grundas direkt på sjätte direktivet, enligt Regeringsrätten. Den inställningen överensstämmer med att ett åliggande inte kan genomdrivas i strid mot legalitetsprincipen för beskattning i 8 kap. 3 § regeringsformen; det därav följande lex scripta-kravet för beskattning förutsätter täckning för sådan åtgärd i ML:s text. Å andra sidan bör mottagaren av den moms bärande fakturan inte drabbas av den felaktiga implementeringen av sjätte direktivet. Även om specialregleringen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn får avvika från sjätte direktivet, finns det inte något stöd för att avsaknaden av en regel i ML motsvarande artikel 21.1d i sjätte direktivet skulle medföra att det just på det området inte skulle vara möjligt för förvärvaren av byggtjänsten att principiellt sett åberopa att sjätte direktivet har direkt effekt och att reciprocitetsprincipen uttryckt i själva direktivet ger honom som mottagare möjlighet att utöva avdragsrätten, även om momsdebiteringen i underlaget från säljaren av byggtjänsten är felaktig.²⁰ Det saknas stöd för att artikel 27-tillståndet skulle ges en sådan innebörd. En annan sak är det sedan om i det enskilda fallet god tro kan påvisas för köparens – fakturamottagarens – del, när det gäller den felaktiga momsdebitering som säljaren av byggtjänsten gjort.

2.2 Särskilda problem när byggföretag som utför byggtjänster på egna fastigheter ingår i entreprenadkedjan

Om ett företag som ingår i en entreprenadkedja tillhandahåller byggtjänster endast tillfälligt, skulle enligt 1 kap. 2 § första stycket 4b första strecksatsen ML motsatsvis följa att företaget

¹⁸ Se t.ex. RÅ 1985 Aa 203, RÅ 1988 Not 642, RÅ 1991 Not 82, RÅ 1992 Ref 62, RÅ 1992 Not 209, RÅ 1992 Not 210, RÅ 1993 Ref 13, RÅ 1994 Not 13, RÅ 1998 Not 111 och RÅ 1999 Not 46 samt EG-målet C-2/95 (Sparekassernes Datacenter).

¹⁹ Se nya 1 kap. 2 § första stycket 4b första strecksatsen ML.

²⁰ Se RÅ 2000 Ref 5 samt EG-målen 26/62 (van Gend en Loos), 6/64 (Costa) och 8/81 (Becker).

är skattskyldigt enligt punkt 1 av samma lagrum och att köparen av byggtjänsten sålunda inte omfattas av omvänd skattskyldighet för den. För att bl.a. undvika att den nya ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn sätts ur spel genom att ett företag som normalt sett inte är verksamt inom byggsektorn tillfälligt åtar sig att som mellanman i entreprenadkedjan tillhandahålla köpta byggtjänster anges i 1 kap. 2 § första stycket 4b andra strecksatsen ML att omvänd skattskyldighet gäller också i den situationen.²¹

I båda de beskrivna situationerna anger emellertid lagrummen i fråga att det skall röra sig om att den underentreprenör respektive den mellanman som tillfälligt deltar i entreprenadkedjan ”tillhandahåller ... tjänster”, för att det byggföretag eller den mellanman som förvärvar byggtjänsten skall förvärvsbeskattas (omvänd skattskyldighet) i stället för att kunna göra avdrag för en debiterad ingående moms från föregående företag i entreprenadkedjan. Problemet är att inte alla byggföretag tillhandahåller tjänster.

Ett byggföretag som enbart köper en tomt, bebygger den och säljer den färdiga byggnaden med tomt tillhandahåller en vara.²² Det blir fråga om en från skatteplikt undantagen omsättning av varan fastighet.²³ Ett sådant företag kan inte tillhöra momssystemet. Omvänd skattskyldighet aktualiseras inte för sådan byggenskap i egen regi, och byggföretaget måste redovisa som en kostnad sådan ingående moms som debiterats av underentreprenör.

Om däremot ett sådant byggföretag även har en viss utåtriktad entreprenadverksamhet eller i viss omfattning avlönar egen arbetskraft för att uppföra byggnaden, kan det tillhöra momssystemet enligt 2 kap. 7 § ML respektive 2 kap. 8 § ML. Särskilt i den förstnämnda av dessa båda situationer kan det bli svårt att förena detta med den nya ordningen inom byggsektorn. Problemet är att det redan räcker med en enda procent utåtriktade byggentreprenader i verksamheten, för att byggföretaget skall bli momsskyldigt också för byggande i egen regi.²⁴ Då skall byggföretaget i fråga tillhöra momssystemet också i den delen. Det får rätt att lyfta debiterad ingående moms och uttagsbeskattas momsmässigt för byggnaden i rörelsen när byggnaden kan tas i bruk. Sedan säljs fastigheten – tomt och byggnad, dvs. varan – momsfrött. Ett byggföretag, som annars skulle betraktas som konsument – i vart fall lagtekniskt sett – och därmed vara tvunget att ta momsen som kostnad, kan sålunda åta sig att i begränsad omfattning utföra entreprenaduppdrag och på så vis komma in i momssystemet med avdragsrätt som följd för hela sin verksamhet, varvid byggföretaget tillfälligt kan ingå i en entreprenadkedja med sin byggnation i egen regi utan att den omfattas av omvänd skattskyldighet. Någon tjänst tillhandahålls inte någon annan i sistnämnda situation, till skillnad från vad som är fallet med entreprenadarbetena, utan tjänsterna tillförs den egna anläggnings- eller lagerfastigheten i byggnadsrörelsen. Ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn är förbehållen tillhandahållande av tjänster och inte sådana tjänster eller sådan varuomsättning, som försäljningen av fastigheten utgör.

Byggföretaget i nästa led i kedjan – som kan kallas ”oäkta entreprenadkedja” när byggföretag med byggenskap i egen regi som uttagsbeskattas momsmässigt ingår – kan som ingående moms lyfta den uttagsmoms som byggföretaget i fråga ”har redovisat eller skall redovisa för

²¹ Se Prop. 2005/06:130 s. 65.

²² Se Prop. 1993/94:99 s. 107.

²³ Se 3 kap. 2 § första stycket ML.

²⁴ Se Mervärdesskatt En handbok, andra upplagan, s. 401, av Björn Forssén (Publica Stockholm 1994), där det noteras att Riksskatteverket (RSV) redan i sin Handledning för mervärdesskatt 1993 frångick kravet på fem (5) procent utåtriktad entreprenadverksamhet från bygganvisningen RSV Im 1981:3, som ’upphävdes’ först genom RSV 2001:18.

uttagen” vilka ”utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §” av tjänsterna utförda i egen regi,²⁵ trots att själva fastighetsförvärvet är momsfritt. I förarbetena har inte den situationen behandlats att en tillfällig aktör med uttagsmoms för byggenskap i egen regi ingår i en entreprenadkedja,²⁶ och här är det tveklöst fråga om en ingående moms enligt definitionen i 8 kap. 2 § ML. Det kan noteras att förfaranderegeln om styrkande av avdragsrätten återfinns i samma kapitel som den materiella regeln om avdragsrätt – dvs. i 8 kap. ML – och inte i 11 kap. ML,²⁷ där sådana regler om formalia annars återfinns.²⁸ Problemet med skattebortfall för staten påverkas emellertid inte. Även förfaranderegeln uttrycker möjligheterna till avdrag som oberoende av om säljaren av fastigheten, dvs. den tillfällige aktören i entreprenadkedjan, faktiskt har redovisat uttagsmomsen. Har t.ex. säljaren gått i konkurs innan redovisning av utgående moms för uttag skett, kan förvärvande byggföretag ändå utöva avdragsrätten för detta momsbelopp med stöd av att en handling utfärdas som innehåller ”uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten”.²⁹ Det kan sannolikt förväntas att Regeringen ser över behovet av en teknisk komplettering av ordningen med omvänd skattskyldighet i berörda hänseende.

3 Sammanfattning och avslutande synpunkter

3.1 Sammanfattning

Den nya ordning med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn som gäller från och med den 1 juli 2007 har tillkommit för att minska det skattebortfall som uppkommer när säljaren av en byggtjänst inte redovisar och betalar in utgående moms, som ändå dras av som ingående moms av förvärvaren. Förebilden är den ordning som infördes den 1 januari 2000 för omsättningar inom landet av investeringsguld mellan näringsidkare. Likvidflödet mellan företag och staten görs i stället till en redovisningsfråga hos förvärvaren av prestationen i fråga. Genomgången här visar emellertid att lagstiftaren kan ha överskattat effektiviteten i lagändringen när det gäller att i praktiken skapa ett avdragsförbud för byggföretag som förvärvar en byggtjänst på vilken tillhandahållaren felaktigt debiterat moms. Dessutom visar genomgången att det för vissa mellanmanssituationer kan ha förbisetts att en tillfällig aktör i en kedja av byggentreprenörer inte tillhandahåller byggtjänsten åt annan, utan omfattas av uttagsbeskattning och sedan säljer fastigheten med rätt för förvärvande byggföretag att göra avdrag för momsen på uttag av tjänsterna.

Det förstnämnda problemet handlar om att ML på en viktig punkt inte är konform med sjätte direktivet, nämligen såtillvida att ML saknar en motsvarighet till artikel 21.1d som stipulerar att den som faktiskt debiterat moms också är skattskyldig (motsvaras av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet). Den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder medför att denna brist kan innebära att säljaren av en byggtjänst inte omfattas av skattskyldighet, när ML stipulerar omvänd skattskyldighet hos förvärvaren, medan den sistnämnde kan utöva avdragsrätt för ingående moms med hänvisning till att direktivet har direkt effekt beträffande den enskildes rättigheter i momssystemet. En annan sak är sedan

²⁵ Se 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

²⁶ Se Prop. 2005/06:130 s. 65.

²⁷ Första avdelningen av ML utgörs av 1-10 kap., där de materiella bestämmelserna återfinns. Andra avdelningen av ML utgörs av 11-22 kap., där reglerna om fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelserna återfinns.

²⁸ Se 8 kap. 19 § andra stycket ML.

²⁹ Se 8 kap. 19 § andra stycket ML.

bevisfrågan huruvida förvärvaren kan anses ha varit i god tro angående den felaktiga momsdebitering som säljaren av byggtjänsten i fråga gjort.

Det andra problemet handlar om reglerna om uttagsbeskattning av tjänster på egna fastigheter. Det är inte fråga om byggtjänst åt annan som vid entreprenad och försäljningen gäller varan fastighet. Ett företag som enbart bebygger egna fastigheter blir lagtekniskt sett konsument och dess underentreprenör skall fakturera moms. Detta medför inte något problem i förevarande hänseende, då företaget inte kan dra av sådan moms som ingående moms och sedan säljer fastigheten momsfritt. Skulle i sådant fall moms debiteras i faktura till nästa företag i en kedja, kan avdrag i god tro normalt sett inte förekomma hos mottagaren på grund av att rättsvillfarelse inte ger sådan möjlighet. Däremot har ett företag som både tillhandahåller entreprenadtjänster och uppför byggnader i egen regi avdragsrätt i hela sin byggnadsrörelse och uttagsbeskattas för tjänster på de egna fastigheterna. I sistnämnda hänseende är det alltså inte fråga om tillhandahållande av tjänster åt annan, varför den nya ordningen med omvänd skattskyldighet inte gäller. En sådan aktör kan exempelvis tillfälligt ingå i en kedja av byggföretag och då gäller att det företag som förvärfvar fastigheten momsfritt från denne aktör har rätt att dra momsen på uttagen som ingående moms utan att aktören i fråga faktiskt har inbetalat utgående moms till staten. Här verkar lagstiftaren ha missat en variant när det gäller att hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå den nya ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

3.2 Avslutande synpunkter

En implementering av artikel 21.1d i sjätte direktivet i ML är en åtgärd som kan te sig enkel, men som bör föregås av ett klarläggande av gällande rätt när det gäller betydelsen av att ingående skatt definieras i 8 kap. 2 § ML för mottagaren av ett momsbelagt skatteunderlag. Det är viktigt allmänt sett. För frågan om mellanmanssituationer och den nya ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn kan ett råd på vägen vara att lagstiftaren ser upp med den konflikt som kan ligga i tillfällighetsrekvisitet därvidlag kontra frågan om omfattningen av utåtriktad verksamhet för att ett subjekt med byggenskap på egna fastigheter skall komma med i moms-systemet för sådan aktivitet enligt 2 kap. 7 § ML. En lösning kunde vara att i ML ange att förvärvare av fastighet inte får dra ingående moms som motsvarar utgående moms på uttag av tjänster hos säljaren av fastigheten, om de tjänster som föranlett uttag hos denne hade lett till omvänd skattskyldighet hos förvärvaren om de tillhandahållits förvärvaren när denne hade fastigheten i sin hand; i stället skulle omvänd skattskyldighet gälla också i sådant fall. Innan en sådan komplettering av ML sker beträffande de nya reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn bör emellertid uttagsreglerna enligt 2 kap. 7 § ML ses över. De är en kvarleva sedan början av åttiotalet,³⁰ och varken RSV eller Skatteverket (SKV) har gjort den översyn som borde ha skett med anledning av Sveriges EU-inträde 1995. Den nya tolkningsmiljö som kan sägas gälla sedan dess på momsområdet har mest fått klarläggas av avgöranden från EG-domstolen, vilka sällan gällt just ML. Beträffande ML märks dock senast EG-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), där de allmänna uttagsreglerna i ML delvis underkändes med följd att vad som stadgas om uttag på grund av underprissättning av varor eller tjänster enligt 2 kap. 5 § ML numera är obsolet och därför kan enbart gratistillhandahållanden uttagsbeskattas momsmässigt.³¹ En månad innan EGD-domen i fråga föll den 20 januari 2005 avfattade SKV:s huvudkontor en intressant skrivelse av 2004-12-21 om tillämpningen av uttagsreglerna i 2 kap. 7 § och de allmänna uttagsreglerna i 2 kap.

³⁰ Se SFS 1979:304 och RSV:s bygganvisning RSV Im 1981:3 angående införandet av reglerna om uttag av tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet den 1 januari 1981 i lag (1968:430) om mervärdesskatt.

³¹ Se RÅ 2005 Ref 20, där EG-målet kommenteras.

5 § i ML i samband med ombyggnader av råvindar i bostadsrättsföreningar,³² men nya synpunkter vore intressantare, då de allmänna uttagsreglerna i ML alltså delvis har underkänts av EG-domstolen och domen inte alls berörde specialregler om uttag såsom 2 kap. 7 § ML.

Dessutom har den 1 januari 2007, genom artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, tillkommit en möjlighet för lagstiftaren att införa regler i ML om omvärdering momsmässigt av underprisöverlåtelse mellan parter förbundna med varandra, där minst en av dem inte har full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet. Det är inte fråga om uttagsregler, utan regler om omvärdering av en underprisöverlåtelse till att gälla till ”marknadsvärdet” i stället för tillämpat pris. Behovet av att principiellt ändra uttagsreglerna i ML i enlighet med ”Hotel Scandic Gåsabäck”-domen försvinner alltså inte på grund av den nytillkomna artikel 80, men det är värt att nämna i detta sammanhang att det blir en mera komplex materia totalt sett, om lagstiftaren väljer att komplettera sådan ändring med att i ML implementera reglerna i artikel 80, för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. Ta bara frågan om vad som är ”marknadsvärdet”, vilket tidigare i svensk tillämpning av mervärdesskatterätten alluderat på sådant som inkomstskattens ”ortens pris”, medan den engelska språkversionen av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet i stället använder det för den gemensamma marknaden mera lämpliga ”the open market value”. Artikel 27-tillstånd (artikel 395 i mervärdesskattedirektivet) krävs emellertid inte för den implementeringen i ML.³³

Även om specialreglerna i ML om mervärdesbeskattning av tillhandahållande av nyproducerade byggnader och byggnadsmark är tillåtna enligt anslutningsfördraget med EU,³⁴ skall givetvis tillämpningen vara konform med de grundläggande mervärdesskatterättsliga principerna i sjätte direktivet och framför allt också med artikel 2 i EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) – vilken motsvaras av artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Detsamma gäller givetvis också de regler som nu införts inom byggsektorn med avvikelse från sjätte direktivet, genom att omvänd skattskyldighet stipuleras för tillhandahållande av byggtjänster inom landet. Ett s.k. artikel 27-tillstånd till dessa nationella särregler förändrar givetvis inte att de grundläggande principerna i övrigt tillämpas också i sådana fall. För de små företagen är EG-rätten snart det enda reella skyddet mot att makt skall få lov att bli rätt i en process i förvaltningsdomstolarna eller de allmänna domstolarna.

De nya reglerna inom byggsektorn har sina förtjänster för de små företagen, när det gäller de stora aktörernas självpåtagna frikostighet med de små underentreprenörernas kredittider. Emellertid får det inte glömmas bort att de avarter som föranlett Sveriges propå om de aktuella avvikelserna från sjätte direktivet många gånger inte har kunnat åtgärdas med de allmänna reglerna, då de stora byggföretagen i s.k. bygghärvor sällan sitter på de anklagades bänk, trots att de styr vilka som finns på arbetsplatserna. Det är en omhuldad myt inom

³² Se SKV:s skrivelse dnr 130 740083-04/111.

³³ Se även Svensk skattetidning 2007 s. 128-133, där Emil Frennberg och Joachim Agrell också tar upp den nya artikel 80 i förhållande till bl.a. ”Hotel Scandic Gåsabäck”-domen. Artikelrubriken ”Adjö Gåsabäck, välkommen Rådets direktiv 2006/112/EG” och innehållet tyder på en ambivalens hos de båda artikelförfattarna till behovet av att utmönstra ur ML de av EG-domstolen i domen underkända delarna av uttagsreglerna, vilket aldrig skett formellt sett. Behovet av den åtgärden i ML förändras emellertid på intet sätt principiellt sett av lagstiftarens möjligheter med den nya artikel 80, då omvärderingsregeln däri är ett för mervärdesskatten helt nytt rättsligt institut och därför även så i förhållande till uttagsreglerna.

³⁴ Se SFS 1994:1501, s. 5792 och 5793 under rubriken Sverige punkterna w), z) och aa) och Prop. 1994/95:19 Del 1 s. 142 samt Prop. 1994/95:57 s. 93.

myndighets- och domstolsvärlden att de större aktörerna är ”välrenommerade”.³⁵ Sedan spelar det ingen roll att omvärlden med t.ex. Konkurrensverkets aktioner mot asfaltkarteller säger någonting annat – om nu förmågan att iaktta principen om likhet inför lagen saknas inom den egna organisationen. Det är bestickande i sammanhanget att få svart på vitt att ”makt är rätt”-principen är dagens lösning i rättssystemet, genom att det i förarbetena till stöd för de nya reglerna om omvänd skattskyldighet anges att ”[f]öreträdare för byggsektorn har ... framfört att det är svårt att administrera kontrollen av underleverantörer mer än ett led ned i en entreprenadkedja”.³⁶ Är det lättare uppåt? Har de som tittar nedåt gjort sig till talesman för de företag längre ned i en kedja som drabbas av följdverkningarna av att högdjuren i branschen inte skall förmodas behärska de fyra enkla räknesätten? Vem har gett dem det mandatet? När hölls den bolagsstämman i AB Sverige? Nu har fenomenet klubbats av den församling som borde företräda också småföretagare, dvs. Sveriges Riksdag.

Rättspolitiskt sett borde det vara angeläget för flera än författaren till denna artikel att efterlysa en bättre analys av hur reglerna tillämpas och att den analysen företas för hela myndighets- och domstolssystemet, innan nationella avvikelser från sjätte direktivet införs i ML. Det är första gången som artikel 27-tillstånd tillämpas i Sverige, men försiktighet får framgent anses påkallad av nämnda skäl med hänsyn till den enskildes rättssäkerhet. En bättre ordning i det perspektivet är i stället gemensamma ändringar i direktivform för samtliga EU:s medlemsstater såsom med direktivet om införande i medlemsstaternas momslagstiftningar av omvänd skattskyldighet för omsättning inom landet av investeringsguld. Det är viktigt för den enskildes rättssäkerhet att så långt som möjligt upprätthålla harmoniseringsprincipen på momsområdet enligt artikel 93 i EG-fördraget också för svenskt vidkommande. Den som inte ser det behovet kan ställa sig den enkla frågan: hur många asfaltkarteller etc hade avskaffats också utan EG-rätten och ett Konkurrensverk som iakttar principen om likhet inför lagen? Det är inte svensk småföretagarpolitik som har reformerat dylika ordningar till gagn för de sunda konkurrensvillkor som är ett grundläggande samhällsekonomiskt behov.

³⁵ Uttrycket användes av åklagaren i en s.k. bygghärva, där författaren till denna artikel var en av flera offentliga försvarare. Åklagaren hade hämtat det från RSV:s hemsida www.rsv.se och använde som OH-bild en kopia från hemsidan med en skiss över vad som är ’typiskt’ i branschen, där postulatet var att byggföretaget högst upp i entreprenadkedjan ’typiskt’ sett är ’ett stort välrenommerat byggföretag’. Att skissen förekom i Dagens Nyheter på första sidan i ekonomidelen den 12 maj 2001 är inget att säga om, men att en åklagare, som omfattas av den grundlagsfästa objektivitetsprincipen för myndigheters och domstolars verksamheter, okritiskt åberopar skissen utan analys av ansvarsfrågorna led för led är anmärkningsvärt. Så skedde i varje fall i Svea hovrätts mål nr B 5292-01 m.fl. och hovrätten, till skillnad från Stockholms tingsrätt, tillät inte ens att skattebetalningslagen (1997:483) berördes i förhör med skatterevisorn, trots att målet gällde grovt skattebrott m.m.

³⁶ Se Prop. 2005/06:130 s. 31.