

309

Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet

AV BJÖRN FORSSÉN

I artikeln sker en genomgång av att vissa problem kan förekomma med regler i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, vilka berör begreppet fastighet, bl.a. angående förhållandet till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Dessa problem förändras inte av det nya begreppet fastighet som infördes i ML den 1 januari 2017.

I. INLEDNING OCH ÖVERSIKT ANGÅENDE BEHANDLINGEN AV BEGREPPET FASTIGHET I ML¹

När ML ersatte lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML) den 1 juli 1994 EU-anpassades varubegreppet så att 1 kap. 6 §, som anger vad som förstås med varor respektive tjänster enligt ML, även anger att också fastigheter utgör varor.² I annat sammanhang har jag behandlat frågeställningen huruvida 1:6 bör utmönstras ur ML.³ Oavsett om det sker, kan vissa problem föreligga som berör begreppet fastighet i ML. I art. 15.2 a–c) i mervärdesskattedirektivet används det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*). Genom SFS 2016:1208

1. Jfr avsnitt 3.11.1 i *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan*, av Björn Forssén (nedan Forssén 2017).

2. Jfr prop. 1993/94:99 s. 107.

3. Se Forssén 2017, avsnitten 3.9–3.9.3.

ändrades den 1 januari 2017 också bestämningen av begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML, så att kopplingen till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994), JB, slopades. Lagrummet hänvisar numera för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförordningen).⁴ Emellertid kan vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML kvarstå, och dessa är följande, vilka behandlas i avsnitten 2–4:

- Begreppet fastighet berörs i samband med frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML angående huruvida det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet (avsnitt 2).
- Begreppet fastighet berörs i samband med momsfrågor om redovisning i konkurs, där det finns en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon – 6 kap. 3 § ML (avsnitt 3).
- I visst hänseende berörs regler om jämkning av ingående moms för investeringsvaror som utgör fastigheter i 8 a kap. ML i samband med konkurs (avsnitt 4).

2. FRÅGA OM FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR UTHYRNING AV FASTIGHET OCH OM DET ÄR EU-KONFORMT ATT EN VANLIG PRIVATPERSON KAN OMFATTAS AV SÅDAN SKATTSKYLDIGHET – 9 KAP. 1 OCH 2 §§ ML⁵

Den 1 januari 2014 genomfördes, genom SFS 2013:954, den förenklingen beträffande reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet att huvudregeln för sådan skattskyldighet i 9 kap. 1 § ML inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos Skatteverket (SKV), utan det är numera tillräckligt för att omfattas av frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. anger utgående moms i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.⁶ I detta avsnitt berör jag ett problem angående 9 kap. ML som dock ännu inte har behandlats av lagstiftaren, trots att jag har nämnt det särskilt i min doktorsavhandling, nämligen följande:

4. Jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes art. 13b i tillämpningsförordningen. Jfr även Forssén 2017, avsnitt 4.4.

5. Jfr Forssén 2017, avsnitt 3.11.2.

6. Jfr 9 kap. 1 § första stycket ML.

- I annat sammanhang har jag, beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 2 § ML för delägare i enkla bolag och partrederier, anført att de bör vara beskattningsbara personer i sig, för att de ska omfattas av skattskyldighet till mervärdesskatt, varvid jag också har anført att något undantag inte bör göras i det hänseendet angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsuppåtelsen enligt de särskilda bestämmelserna om sådan skattskyldighet i 9 kap. ML.⁷ Att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett betecknar jag som ett extremt tolkningsresultat.⁸
- Den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet ger i och för sig en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, men den begränsas till att gälla för beskattningsbara personer och omfattar således inte vanliga privatpersoner. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. I så fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d. Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska kunna anses genomförd i 9 kap. ML, är det relevant att ställa frågan huruvida EU-konformitet föreligger. I det hänseendet får nämnas att lagstiftaren, i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), enbart kort uttryckte att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.⁹ Eftersom 4:3 var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av art. 12 i mervärdesskattedirektivet angående att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en – dvs. även en vanlig privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark,¹⁰ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4:3 ML.
- Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4:1 ML, dvs. till att i

7. Jfr avsnitt 7.1.3.3 i *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan* [Forssén 2015 (1)].

8. Jfr Forssén 2017, avsnitt 1.3.3.

9. Se prop. 2012/13:124 s. 95.

10. Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 1.1.3.

princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd. Både 9:1 och 9:2 anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bl.a. en fastighetsägare, och det kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson. I 9 kap. 1 § första stycket respektive 9 kap. 2 § första stycket hänvisas till skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1, dvs. till huvudregeln om skattskyldighet enligt ML. Således saknas i de båda lagrummen, i likhet med vad jag har anfört i annat sammanhang beträffande 6 kap. 2 och 7 §§, en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första stycket 1 ML, dvs. till huvudregeln om vem som är skattskyldig, som finns i 6 a kap. 1 § andra stycket ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper.¹¹

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

3. SÄRSKILD FRÅGA OM MOMS PÅ BYGGNADSENTREPRENADER I SAMBAND MED BYGGNADSENTREPRENÖRS KONKURS — 6 KAP. 3 § ML¹²

Det kan uppstå momsproblem med den juridiska figuren konkursboet, när det gäller tillämpningen av den särskilda regeln om konkursbon i 6 kap. 3 § ML, som lyder:

11. Se Forssén 2017, avsnitt 3.3.4.

12. Jfr Forssén 2017, avsnitt 3.11.3.

”Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursboet.”

Det kan på civilrättslig grund ifrågasättas om konkursboet är ett rättssubjekt full ut. Konkursboets funktion är att avveckla konkursgäldenärens tillgångar och skulder, varvid konkursförvaltaren är processhabil i konkursgäldenärens ställe. I förarbetena till ändringar i GML 1974 nämns att den föregående utredningen ansåg att konkursgäldenären ska anses som skattskyldig för det mervärde som skapas före konkursutbrottet och konkursboet mervärdesbeskattas för det mervärde som skapas efter konkursutbrottet, men förslaget att knyta skattskyldigheten till tidpunkten då mervärdet har skapats i stället för till vem som gör själva omsättningen fick anstå.¹³ Min uppfattning är att konkursboet – och inte konkursgäldenären – är skattskyldigt enligt 6:3 för en omsättning efter konkursutbrottet, men förutsatt att det kan klarläggas att ett konkursbo kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Om sistnämnda kan klarläggas, kan det ändå förekomma särskilda momsproblem på fastighetsområdet i samband med konkurser, t.ex. när en fastighetsägare har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försatts i konkurs. Ett problem är då följande:

- Det har – enligt min erfarenhet – förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter konkursbeslutet, trots att denne inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas åt fastighetsägaren genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering av arbeten som aldrig kommer att utföras.
- Konkursgäldenären har, i enlighet med 13:14 ML, enbart haft uppskov med att redovisa den moms för vilken skattskyldighet inträdde enligt 1:3 andra stycket ML redan när denne uppbar a conton från beställaren. Konkursgäldenären ska enligt 13:10 första stycket ML, avseende moms på omsättningar eller förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursbeslutet, redovisa sådan moms i mervärdesskattedeklaration för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelats.

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts, genom fakturering med momsdebitering av *arbete* utöver det arbete som genomförts före konkursbeslutet utan att arbete faktiskt kommer att genomföras

13. Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67. Jfr även s. 58 och 59 i *Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon och förmedlare m.fl.*, av Björn Forssén och Jan Kellgren.

därefter, strider mot att en omsättning är en nödvändig förutsättning för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Enligt min mening är det inte heller möjligt att mervärdesbeskatta på det sättet enligt 6:3 ML, om konkursförvaltaren inte tillträder entreprenaden och ser till att den faktiskt slutförs eftersom konkursboet därmed inte bedriver någon verksamhet efter konkursbeslutet. Situationen är enligt min uppfattning att likna vid vad som i civilrätten avses med begreppet obehörig vinst. Den bör utredas av lagstiftaren särskilt som SKV – enligt min erfarenhet – inte rutinmässigt stämmer en byggmästare, som använder aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten avseende den utgående moms som faktureras på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren.¹⁴

Om nu någon beställare, t.ex. en kommun, betalar en sådan faktura som här avses från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en felaktigt debiterad moms.¹⁵ Den felaktigt debiterade momsen kan ändock komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Därför bör för övrigt Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor.

Den källa som SKV tidigare åberopade, för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnads entreprenad för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet, var SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005:

”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalingarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto”.¹⁶

Det är den sista meningen i citatet som både konkursförvaltare och SKV har åberopat till stöd för att konkursförvaltare skulle ha att utfärda faktura med moms till beställare av byggnadsentreprenad för tjänster som beställaren aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009, men utmönstrades

14. Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12–21 §§ skatteförarandelagen (2011:1244), SFL. Jfr även kapitel 9 i *Skatteförarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter* och *Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer*, av Björn Forssén.

15. Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeclarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom 'kommunkontosystemet' – jfr avsnitten 12 201 024 och 12 214 040 i *Momsrullan Andra upplagan*, av Björn Forssén.

16. Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005, avsnitt 41.3.8 (s. 946).

till slut i och med utgåvan 2010.¹⁷ Att så skedde kan bero på att SKV till slut insåg att det för beställare, fastighetsägare, med avdragsrätt för ingående moms inte förelåg avdragsrätt för moms på tjänster som inte utfördes i faktisk mening. Därvidlag gjorde inte byggnadsentreprenören en motsvarande omsättning som föranleder skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, och debiterad moms utgjorde inte ingående moms hos beställaren, fastighetsägaren, enligt en motsatsvis tolkning av 8 kap. 2 § andra stycket ML. Att beställaren av byggnadsentreprenaden, fastighetsägaren, saknar avdragsrätt för ett sådant *förvärv* av tjänst tydliggjordes genom momsreformen 2008 (SFS 2007:1376). Den innebar att en betalningsskyldighet infördes för felaktigt debiterad moms, enligt 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § ML, vilket skedde med stöd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet. Den skyldigheten ger inte någon avdragsrätt, eftersom ett sådant belopp inte utgör moms enligt ML.¹⁸ Genom reformen kan det ha blivit tydligare för SKV att sista meningen i citatet ovan från äldre lydelse av dess Handledning för mervärdesskatt måste utmönstras, vilket således skedde i och med utgåvan 2010.

Lagstiftaren tar ofta SKV:s handledningar till stöd för att i förarbeten beskriva gällande rätt. Genomgången med exemplet på att SKV till slut kom att frånga sin uppfattning i handledningen för mervärdesskatt visar att lagstiftaren bör göra egna empiriska undersökningar av vad som sker i verkligheten, och inte tämligen okritiskt anamma SKV:s uppfattning i en viss beskattningsfråga som om den skulle ge uttryck för gällande rätt. Det är särskilt viktigt när det gäller områden där EU-rätten styr, och således två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

17. Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2, avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173) respektive SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2, avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).

18. Jfr prop. 2007/08:25 s. 91, och för förevarande sammanhang framför allt pkt 2 där. Den anger som ett exempel på felaktigt debiterad moms att en skattskyldig debiterar moms på en betalning som inte utgör ersättning för en vara eller en tjänst, t.ex. ett skadestånd. Jag jämför det med att en skattskyldig byggnadsentreprenör debiterar moms på arbeten som inte utförs, dvs. på en icke-omsättning. Jfr även Forssén 2017, avsnitt 3.2.2.2.

4. VISS FRÅGA OM INVESTERINGSVAROR SOM UTGÖR FASTIGHETER OCH KONKURS – 8 A KAP. ML¹⁹

I detta avsnitt behandlas en särskild fråga om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror i 8 a kap. ML i samband med konkurs. Frågor om jämkning av ingående moms kan avse både investeringsvaror som utgör fastigheter och andra investeringsvaror än sådana som utgör fastigheter. Problemet som berörs här gäller investeringsvaror som utgör fastigheter. Jämfört med förutsättningarna i avsnitt 3 antas i detta avsnitt att ett konkursbo kan bli skattskyldigt enligt 6:3 ML.²⁰ Frågan i detta avsnitt gäller huruvida konkursboet genom konkursförvaltaren bör uppfylla de formella reglerna i 8 a kap. ML för att vid en försäljning hantera en överföring av konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter avseende jämkning av ingående moms för dennes fastighet som utgör investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML.

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, återfinns i 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ ML. I mervärdesskattedirektivet återfinns regler om investeringsvaror (eng., *capital goods*) i art. 184–192 (som motsvarades i sjätte direktivet av art. 20). Med avdrag för ingående moms jämsställs enligt 8 a kap. 1 § ML återbetalning av moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Oavsett om frågeställningen gäller jämkningskyldighet i fall enligt 8 a kap. 11 §, där fastigheten (investeringsvaran) inte omfattas av frivillig skattskyldighet (enligt 9 kap.), eller i fall enligt 8 a kap. 12 §, där fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap., sker inte någon äganderättsövergång av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet. I dessa båda fall är en föregående överlåtelse av fastigheten förutsättningen för att förvärvaren ska kunna överta konkursgäldenärens rättigheter och skyldigheter angående jämkning av ingående moms. Konkursbeslutet innebär inte någon överlåtelse av fastigheten, utan den är alltjämt konkursgäldenärens vid konkursboets försäljning av den – konkursboet blir inte ägare till fastigheten.²¹ Om en fastighetsägare etc. försätts i konkurs, ska denne jämka ingående moms, förutsatt att han har haft rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som

19. Jfr Forssén 2017, avsnitt 3.11.4.

20. I avsnitt 4.5 i Forssén 2017 berörs för övrigt 6:3 ML i förhållande till 13:28 a ML och redovisning av jämkning som avses i 8 a kap. ML.

21. Jfr s. 220 i *Mervärdesbeskattning vid obestånd Andra upplagan*, av Jesper Öberg.

avses i 8 a kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4, dvs. till bl.a. fastighet som utgör investeringsvara.²² Statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande i konkursen, om den har uppkommit på grund av att gäldenären (fastighetsägaren etc.) har försatts i konkurs.²³

Enligt 8 a kap. 13 § första stycket första men. ML kan konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6:3 (vilket antas kan vara fallet i frågeställningen i detta avsnitt). *Övertagandet* av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första stycket andra men. ske innan *konkursboet överlåter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet har blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska alltid jämka för tiden fram till dess att han försatts i konkurs, enligt 8 a kap. 13 § andra stycket ML, och enligt tredje stycket samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, *om en fastighet överläts av konkursboet*. Däremot finns det ingen bestämmelse av vilka regler som gäller för hur jämkning ska ske hos konkursboet, om det väljer att överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet för avdragen moms från tiden före konkursutbrottet. Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§, och dessa regler förutsätter, som nämnts, överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket, som också nämnts, aldrig sker, utan fastighetsägaren är hela tiden konkursgäldenären. Om 8 a kap. 13 § ML ska kunna anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet angående jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären), borde det anges i 8 a kap. att konkursförvaltaren ska vara skyldig att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av investeringsvaror enligt 8 a kap. 15–17 §§ ML – för att jämkningsskyldighet inte ska uppkomma – både för konkursboet och konkursgäldenären, som själv saknar rådighet på grund av konkursen.²⁴

Det särskilda problem som jag tar upp i detta avsnitt gäller att en överlåtare och en förvärvare av fastigheten, i enlighet med 8 a kap. 12 § första stycket andra men. ML, kan träffa avtal om att säljaren ska jämka ingående moms i stället för att förvärvaren övertar rättigheter och skyldigheter avseende jämkning. Frågan är då vad staten kan göra gentemot den som köper den fastigheten från ett konkursbo, om överlåtaren efter sin överlåtelse har ansökt om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett från dennes sida. Jag antar i frågeställningen att den som ingick avtalet med konkursgäldenären inte har separationsrätt i dennes kon-

22. Jfr 8 a kap. 4 § första stycket 6 ML.

23. Jfr 8 a kap. 4 § andra stycket ML.

24. Se 3 kap. 1 § konkurslagen (1987:672).

kurs, och att konkursförvaltaren således kan sälja fastigheten. Frågan är då om konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första stycket andra men. ML – så att säga kan anses ha avtalat bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Att ursprunglige förvärvaren av någon anledning saknar separationsrätt i konkursen, t.ex. på grund av att köpebrev skulle upprättas efter tecknandet av köpekontraktet men köpebrevet inte uppfyllde formkraven för fastighetsöverlåtelse och förvärvarens ansökan om lagfart hos Lantmäteriet därmed avslogs,²⁵ innan konkursbeslutet fattades, innebär att konkursförvaltaren kan sälja fastigheten. Emellertid behöver inte det innebära att vare sig köpekontraktet eller avtalet om jämkning som förvärvaren ingick med överlåtaren (konkursgäldenären) är ogiltiga. Följande scenario skulle kunna förekomma:

En fastighetsägare (A) ansöker om att försättas i konkurs efter det att försäljning av investeringsvaran – fastigheten – har skett till köparen B. Antag att 9 år kvarstår av den 10-åriga korrigeringsperioden vid fastighetsförsäljningen,²⁶ och att den ingående moms som kan bli föremål för jämkning är 1 miljon kronor, varvid antas att ny-, till- eller ombyggnation för 5 miljoner kronor inklusive moms om 1 miljon kronor skedde 1 år före konkursen. A har avtalat med B att A ska betala den momsen till staten. Priset på fastigheten har satts inklusive återstående 'jämkningsmoms' som staten har en fordran på gentemot konkursgäldenären, A. Konkursförvaltaren vänder sig till B, som dock inte fullföljer köpet. I stället finns det en spekulant C som vill köpa fastigheten från konkursboet. Frågan är då om staten kan rikta sin fordran på återstående 'jämkningsmoms', dvs. 900 000 kronor, mot C, om staten inte får utdelning i A:s konkurs motsvarande det beloppet eller om A och B så att säga ska anses ha avtalat bort den möjligheten för staten.

Även om C till konkursboet skulle betala ett pris inklusive återstående 'jämkningsmoms', kan förmånsrättsreglerna innebära att staten inte får utdelning i A:s konkurs.²⁷ Om staten inte kan rikta sitt krav mot C, förlorar staten 900 000 kronor. Svårigheter kan dessutom föreligga att bevisa fall av missbruk, och omständigheterna är kanske sådana att konkursförvaltaren bara har en snäv krets av intressenter avseende fastigheten – det kan t.ex. vara fråga om en fastighet på vilken det finns en industribyggnad som enbart passar för ett visst slags verksamhet.

Om staten inte kan rikta kravet i fråga mot C, återstår för SKV att i sin borgenärsroll inge till förvaltningsrätten en stämningsansökan om betalningsansvar (företrädaransvar)²⁸ mot företrädare för A, om A är en juridisk person, t.ex. ett AB. Mot bakgrund av att SKV – i linje med vad jag i avsnitt 3.11.3 anför utifrån min erfarenhet – inte kan förväntas agera heltäckande i borgenärsrollen om A är en juridisk person, och med hänsyn till att den enda möjligheten för staten att få 'jämkningsmomsen' från en A som är fysisk person är utdelning i

25. Jfr 4 kap. 2 § och 20 kap. 6 § 2 JB.

26. Jfr 8 a kap. 6 § andra stycket 1 och 2 ML.

27. Jfr förmånsrättslagen (1970:979).

28. Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12–21 §§ SFL.

dennes konkurs, bör det införas i 8 a kap. ML att staten ska kunna rikta kravet mot konkursboet.

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

5. KONKLUSIONER²⁹

I avsnitten 2–4 konkluderar jag följande om vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML.

I *avsnitt 2* har jag konstaterat att möjligheterna till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML skulle kunna tillämpas även av en vanlig privatperson (en konsument), trots att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och således inte omfattar vanliga privatpersoner. Problemet är att ordet fastighetsägare används i 9 kap. 1 och 2 §§ utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer. Genom att 1 kap. 2 § sista stycket ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. utvidgas begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1, och därigenom i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §. Lösningen på problemet är enligt min mening densamma som jag har föreslagit i annat sammanhang beträffande 6 kap. 2 och 7 §§, nämligen att ett sådant särskilt stycke införs i 9 kap. 1 och 2 §§ som motsvarar 8 a kap. 1 § andra stycket ML beträffande mervärdesskattegrupper, och som sålunda hänvisar till 1 kap. 2 § första stycket 1 ML.

29. Jfr Forssén 2017, avsnitt 3.11.5.

I *avsnitt 3* har jag tagit upp att lagstiftaren bör gör egna empiriska undersökningar beträffande förekomsten av en faktisk gällande rätt som etableras av SKV, i stället för att förlita sig på att kunna bedöma rådande rättsläge utifrån remissvar från t.ex. SKV. Jag har exemplifierat med att anföranden i SKV:s handledningar om mervärdesskatt tidigare har lett till att både SKV och konkursförvaltare ansett att konkursförvaltare skulle utfärda faktura med moms till en beställare av byggnadsentreprenad, fastighetsägare, för tjänster som denne inte har erhållit och inte skulle få utförda av konkursgäldenären (byggnadsentreprenören) eller konkursboet. Det stred enligt min mening mot att huvudregeln om skattskyldighet, 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, bl.a. stipulerar som nödvändigt rekvisit för sådan skyldighet förekomsten av en omsättning.

I *avsnitt 4* har jag konstaterat att det bör anges i 8 a kap. ML att skyldigheten att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid överlåtelse av en investeringsvara enligt 8 a kap. 15–17 §§ ML, för att jämkningsskyldighet inte ska uppkomma, omfattar – beträffande fastigheter som utgör investeringsvaror – konkursbon. En sådan handling bör utfärdas för konkursboet eller för konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, som saknar rådighet på grund av konkursbeslutet. Risken är annars att det skulle vara möjligt för konkursgäldenären – i enlighet med 8 a kap. 12 § första stycket andra men. ML – att vid en överlåtelse före konkursbeslutet avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga den som köper fastigheten från konkursboet jämkningsskyldighet. Det leder till en förlust för staten, om konkursgäldenären före konkursbeslutet har avtalat med en köpare att jämka ingående moms och betala den till staten men underlåter att göra så och försätter sig i konkurs. Den köpare som förvärvar fastigheten från konkursboet borde under dessa omständigheter kunna åläggas jämkningsskyldighet av SKV, och då krävs enligt min mening att det anges i 8 a kap. ML att konkursboet ska upprätta nämnda handling och överlämna den till köparen.

Juris doktor Björn Forssén ingår som extern resurs i Research Team, Tax law vid Örebro universitet (JPS). Björn Forssén är normalt sett verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.