

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

Advokat Björn Forssén ifrågasätter i denna artikel om systemförändringen med omvärd skattskyldighet löser alla problem som kan uppkomma momsmässigt i entreprenadkedjor och påvisar att förändringen kanske till och med skapar nya tillämpningsproblem. Det motverkar i så fall att systemförändringen i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för byggsektorn kan genomföras utan resursförstärkningar hos Skatteverket och förvaltningsdomstolarna, och det kan till och med bli så att utredningarna på området försvåras jämfört med tidigare.

Genom SFS 2006:1031 har s.k. *reverse charge*, omvärd skattskyldighet, införts i ML och Regeringen har genom föreskrifter i SFS 2006:1293 bestämt att de nya reglerna träder i kraft den 1 juli 2007. Omvärd 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. Det är också huvudregeln i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet (fr.o.m. 1/1 -07 ersatt av direktiv 2006/112/EG). Sverige har emellertid i likhet med vissa andra medlemsstater i EU utnyttjat för byggsektorn den möjlighet till avvikelser från sjätte direktivet som anges i artikel 27 i sjätte direktivet, för att hindra vissa typer av skatteflykt eller undandragande. Den allmänna förutsättningen för att viss medlemsstat skall ges s.k. artikel 27-tillstånd är att avvikelserna från sjätte direktivet skall vara riktad mot transaktioner som förorsakar betydande dylika problem.

Problem som skall åtgärdas med omvärd skattskyldighet

Införandet av omvärd skattskyldighet för byggsektorn anges som en åtgärd av ”systematisk-teknisk karaktär”, och riktad mot att det i en entreprenadkedja ingår företag som utfärdar osanna fakturor med följd att staten krediterar ingående moms hos mottagaren men någon utgående moms redovisas och inbetalas inte till staten av utfärdaren. Genom att införa omvärd skattskyldighet stoppas det likvidflödet mellan företag och stat. I stället blir momsen en redovisning av beräknad utgående moms hos byggföretaget som mottar fakturan från underentreprenören. Mottagaren drar samma moms som ingående moms i sin skattdeklaration, förutsatt att denne har full avdragsrätt i sin verksamhet, varvid resultatet blir +/- 0 i deklarationen hos mottagaren. En stor fördel för de mindre byggföretagen som anlitas av större byggföretag är att de inte drabbas av problemet med att behöva betala utgående moms till staten trots att de sistnämnda låter bli att betala fakturorna i tid, genom att skattskyldigheten i stället åläggs exempelvis ett sådant större byggföretag som förvärvare av byggtjänsten.

Frågan är emellertid om den beskrivna systemförändringen i ML för byggsektorn kan genomföras utan resursförstärkningar hos Skatteverket och förvaltningsdomstolarna, vilket förutsätts av lagstiftaren, och om de problem som kan finnas i entreprenadkedjorna inte bara ersätts med nya tillämpningsproblem som kanske till och med försvårar sådana utredningar jämfört med tidigare. Därför nämns här ett par punkter där lagstiftaren verkar ha gjort vissa antaganden som kanske bygger på felaktiga eller alltför begränsade premisser, när det gäller problem med att vissa byggföretag kanske fakturerar med moms sinsemellan trots den nya

ordningen med omvänd skattskyldighet hos mottagande företag, respektive där lagstiftaren tillika kan ha begränsat sig när det gäller problematiken med den momsmässiga karaktären på de företag som kan ingå i en entreprenadkedja.

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

Lagstiftaren utgår från att förvärvaren av byggtjänster aldrig kan lyfta 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 vederbörande får vända sig till utfärdaren av fakturan och kräva erlagd moms åter, och förvärvaren skulle 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 aktualiseras för denne enligt lagstiftaren.

Det är oklart vad som gäller civilrättsligt angående nämnda återbetalningskrav, vilket inte berörs närmare här, men klart är att lagstiftarens gör en alltför långtgående förenkling angående avdragsrätten, om denne menar att gällande rätt alltid diskvalificerar 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". 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 får kraven på innehav av faktura och informationen i fakturan "inte leda till att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten". Formalia får sålunda inte stå i vägen för utövande 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, 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. omsatts i Sverige. Regeringsrätten angav vidare att åberopad god tro inte beaktades vid bedömningen av fråga om befrielse från skattetillägg, på grund av bristen på upplysningar om innebörden av vissa åtgärder för att säkerställa säljarens rätt att debitera moms. Regeringsrätten fann inte skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen, och Regeringsrätten uttalar inte att principerna från de båda rättsfallen från åttiotalet skulle vara obsoleta på temat godtrosvärv av ingående moms. I annat fall borde Regeringsrätten, som – i likhet med vad som relaterats från förarbetena till 2004 års ändringar i ML – anger att för "rätt till avdrag för ingående skatt krävs ... att säljarens debitering av mervärdesskatt varit korrekt", ha uttryckligen angivit att en sådan förändring av gällande rätt skall anses ha skett.

RÅ 1984 1:67 kan i korthet beskrivas innebära att en förvärvare av en tjänst kan förvärva rätt till avdrag för ingående moms, om denne, 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 korrekthet med mervärdesskattdebiteringen betecknas som ett absolut prejudiciellt krav för uppkomsten av en materiell avdragsrätt hos förvärvaren av varan eller tjänsten i fråga.

Överfört på ifrågavarande problematik kan, beträffande nämnda korrekthetskrav, en jämförelse med ett annat fall av omvänd skattskyldighet göras. Det gäller för omsättning inom landet av s.k. investeringsguld mellan näringsidkare. Det infördes den 1 januari 2000 med stöd av EG-direktivet 98/80/EG och gäller sålunda för samtliga medlemsstater. Den ordningen med omvänd skattskyldighet infördes också för att motverka att skatt debiteras och dras som ingående moms av förvärvaren men säljaren underlåta att redovisa utgående moms till staten. Emellertid är den lagtekniska lösningen en annan än för byggsektorn, då undantag från skatteplikt gäller som huvudregel enligt 3 kap. 10a § första stycket ML 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. Korrekthetskravet innebär här att en materiell rätt till avdrag inte kan uppkomma hos förvärvaren; god tro saknar relevans vid rättsvillfarelse.

När det sedan gäller omvänd skattskyldighet inom byggsektorn handlar det inte om ett EG-direktiv om undantag från skatteplikt för omsättningen, utan om att skattskyldigheten ändå flyttas systematiskt och tekniskt sett till förvärvaren med stöd av ett artikel 27-tillstånd baserat på nationella problem med skatteundandragande. Därvid finns det inte någon koppling till objektet för bestämning av när omvänd skattskyldighet gäller, utan säljaren skall underlåta att debitera moms beroende på statusen hos köparen av byggtjänsten. 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. förhållandena hos säljaren. 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.

Om det visar sig att säljaren av en byggtjänst felaktigt har debiterat moms, bör godtrosvärv av avdragsrätt för ingående moms hos köparen enbart vara helt uteslutet om köparen medverkat till säljarens felaktiga bedömning. Regeringsrätten verkar inte utesluta att god tro har relevans för köparens avdragsrätt, när denne baserat sin uppfattning om sådan rätt på subjektets – säljarens – karaktär på temat yrkesmässighet, när det gäller ML:s allmänna bestämmelser. Även om köparen i praktiken kan anses ha kontroll på om förutsättningarna för att omvänd skattskyldighet åligger köparen för förvärvad byggtjänst, är det principiellt sett inte frågan 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 försvåras tillämpningen av den nationella speciallagstiftningen för byggsektorn också av att Sverige inte har implementerat artikel 21.1d i sjätte direktivet i ML. 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 bokstav. Å andra sidan bör mottagaren av den moms bärande fakturan inte drabbas av den felaktiga implementeringen av sjätte direktivet. Specialregleringen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn får avvika från sjätte direktivet. Det finns emellertid 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. Därmed har förvärvaren som mottagare av fakturan möjlighet att med stöd av reciprocitetsprincipen – som är uttryckt i själva direktivet – utöva avdragsrätten, även om momsdebiteringen i underlaget från säljaren av byggtjänsten är felaktig. Det saknas stöd för att artikel 27-tillståndet skulle ges den innebörden att artikel 21.1d i sjätte direktivet inte skulle ha sådan direkt effekt. En annan sak är det sedan om god tro kan påvisas i det enskilda fallet från köparens – fakturamottagarens – sida, när det gäller den felaktiga momsdebiteringen från säljarens av byggtjänsten sida.

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 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 den situationen.

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

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

Om däremot ett sådant byggföretag även har en viss utåtriktad entreprenadverksamhet eller i viss omfattning avlönar egen arbetskraft för att utföra byggnationen, 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 räcker med exempelvis en (1) enda procent utåtriktade byggentreprenader i verksamheten, för att byggföretaget skall bli momsskyldigt också för byggnation i egen regi. Då skall byggföretaget i fråga tillhöra momssystemet också i den delen, och får rätt att lyfta debiterad ingående moms samt uttagsbeskattas momsmässigt i rörelsen för byggnationen, när byggnaden kan tas i bruk. Sedan säljs fastigheten – tomt och byggnad, dvs. varan – momsfritt. 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 kan ingå tillfälligt i en entreprenadkedja med sin byggnation i egen regi utan att den omfattas av omvänd skattskyldighet. 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 varuomsättningen, som försäljningen av fastigheten utgör.

Byggföretaget i nästa led i kedjan – som kan kallas 'oäkta entreprenadkedja' när byggföretag med byggnation i egen regi som uttagsbeskattas momsmässigt ingår – kan som ingående moms lyfta den uttagmoms som byggföretaget i fråga "har redovisat eller skall redovisa för uttagen" vilka "utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §" av tjänsterna utförda i egen regi, trots att själva fastighetsförvärvet är momsfritt. I förarbetena har inte den situationen behandlats att en tillfällig aktör med uttagmoms för byggnation i egen regi ingår i en entreprenadkedja, och här är det tveklöst fråga om en ingående moms enligt definitionen i 8 kap. 2 § ML. Det kan noteras att den förfarandemässiga regeln 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, där sådana regler om formalia annars återfinns. Problemet med skattebortfall för staten påverkas emellertid inte. Även den förfarandemässiga regeln uttrycker möjligheterna till avdrag som oberoende av att säljaren av fastigheten, dvs. den tillfällige aktören i entreprenadkedjan, faktiskt har redovisat uttagmomsen. Har t.ex. säljaren gått i konkurs innan redovisning av utgående moms för uttag skett, kan förvärvande byggföretag ändå utöva avdragsrätten för den momsen 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". Det kan sannolikt förväntas att Regeringen ser över behovet av en teknisk komplettering av ordningen med omvänd skattskyldighet i berörda hänseende.

Sammanfattning

Den nya ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn som gäller från och med den 1 juli 2007 har tillkommit för att statens skattebortfall skall minska när säljaren av en byggtjänst inte redovisar och betalar in utgående moms, som dras 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 till en redovisningsfråga hos förvärvaren av prestationen i fråga i stället. 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 som

tillhandahållaren felaktigt debiterat med moms. Dessutom visar genomgången att det för vissa mellanmanssituationer kan ha förbisetts att en tillfällig aktör i en kedja av byggtreprenörer inte tillhandahåller byggtjänsten åt annan, utan omfattas av uttagsbeskattning och sedan säljer denne fastigheten med rätt för förvärvande byggföretag att dra 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. Den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder medför att den bristen 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 reciprocitetsprincipen ändå upprätthålls i det perspektivet av att direktivet har direkt effekt beträffande den enskildes rättigheter i momssystemet. En annan sak är det sedan i bevishänseende huruvida förvärvaren kan anses ha varit i god tro angående den felaktiga momsdebiteringen från säljarens av byggtjänsten i fråga sida.

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 bygger på egna fastigheter blir lagtekniskt sett konsument och skall faktureras med moms av underentreprenör. Det medför inte något problem i förevarande hänseende, då företaget inte kan dra sådan moms som ingående moms och säljer sedan fastigheten momsfritt. Skulle moms debiteras i sådant fall 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 sådana byggnationer 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 företaget som förvärvar fastigheten momsfritt från denne 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.

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 klarläggande av gällande rätt när det gäller betydelsen av att ingående skatt definieras i 8 kap. 2 § ML för mottagaren av ett momsbarande underlag. 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 byggnation på egna fastigheter skall komma med i momssystemet för sådan aktivitet enligt 2 kap. 7 § ML.

En lösning kunde vara att ange i ML att förvärvare av fastighet inte får dra ingående moms som motsvarar utgående moms på uttag av tjänster hos säljaren av fastigheten, om tjänsterna 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, och varken Riksskatteverket (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 underkändes såtillvida att vad som stadgas om uttag på grund av underprissättning av varor eller tjänster enligt 2 kap. 5 § ML numera är obsolet. En månad innan EG-domen i fråga 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. 5 § i ML i samband med ombyggnationer av råvindar i bostadsrättsföreningar, men nya synpunkter vore intressantare, då de allmänna uttagsreglerna i ML delvis har underkänts av EG-domstolen och EG-domstolen inte alls berörde specialregler om uttag såsom 2 kap. 7 § ML.

Även om specialreglerna i ML om mervärdesbeskattningen av tillhandahållande av nyproducerade byggnader och byggnadsmark är tillåtna enligt anslutningsfördraget med EU, skall givetvis tillämpningen vara konform med de grundläggande mervärdesskatterättsliga principerna i sjätte direktivet och också med framför allt artikel 2 i EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG). Detsamma gäller givetvis också de regler som nu införts inom byggsektorn med avvikelser 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 tillämpas i övrigt också i sådana fall. För de små företagen är EG-rätten snart det enda 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 myndighets- och domstolsvärlden att de större aktörerna är "välrenommerade". 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 lösen 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 entreprenad kedja". 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 anses påkallad framgent av nämnda rättssäkerhetsmässiga skäl för den enskildes vidkommande. En bättre ordning i det perspektivet är i stället gemensamma ändringar i direktivets form för samtliga EU:s medlemsstater såsom med direktivet om införande i medlemsstaternas momsdragstiftningar av omvänd skattskyldighet för omsättning inom landet av investeringsguld. Den som inte ser behovet för iakttagande av den enskildes rättssäkerhet av att sålunda upprätthålla harmoniseringsprincipen på momsområdet enligt artikel 93 i EG-fördraget så långt som möjligt inom EU också för svenskt vidkommande, kan ställa sig den enkla frågan: hur många asfaltkarteller etc hade avskaffats förutan 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 grundläggande samhällsekonomiska behov av sunda konkurrensvillkor.

Referenser

Svenska rättsfall

RÅ 1984 1:67

RÅ 1985 Aa 203

RÅ 1988 ref 74

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

RÅ 1999 Not 46

RÅ 2000 Ref 5

RÅ 2004 Ref 65

RÅ 2005 Ref 20

RÅ 2005 Ref 81

Svea hovrätts mål nr B 5292-01 m.fl., där åklagaren hänvisade till RSV:s föreställning om 'stora välrenommerade byggföretag' (se nedan ang. skiss från RSV:s hemsida)

EG-domar

26/62 (van Gend en Loos)

6/64 (Costa)

8/81 (Becker)

C-2/95 (Sparekassernes Datacenter)

C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck)

Lagar och förarbeten

Lag (1968:430) om mervärdesskatt

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG

Prop. 1998/99:69 – Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld

Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

SFS 1979:304 – lag om ändring i lag (1968:430) om mervärdesskatt (ang. uttag av tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet)

SFS 1994:1501 – Tillkännagivande av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

SFS 2006:1031 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

SFS 2006:1293 – Regeringens föreskrifter att reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn träder i kraft den 1 juli 2007
Skattebetalningslagen (1997:483)

EG-direktiv

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG)

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet

Faktureringsdirektivet (2001/115/EG)

Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för investeringsguld

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (ersatte den 1 januari 2007 bl.a. första och sjätte direktiven)

Litteratur och offentliga skrifter etc

Dagens Nyheter, första sidan i ekonomi-delen den 12 maj 2001, där nedan nämnda skiss från RSV:s hemsida återges

Mervärdesskatt En handbok, andra upplagan, av Björn Forssén (Publica Stockholm 1994)

Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 1993

RSV Im 1981:3 (den s.k. bygganvisningen)

RSV 2001:18 (om 'upphävande' av bl.a. bygganvisningen)

RSV:s hemsida www.rsv.se - innehöll skiss över vad som är 'typiskt' i branschen, där postulatet var att byggföretaget högst upp i entreprenadkedjan 'typiskt' sett är 'ett stort välrenommerat byggföretag'

SKV:s skrivelse av 2004-12-21, dnr 130 740083-04/111