

SkatteNytt 9 1995, s. 533-536

Utländska byggmästares verksamhet i Sverige ur momssynpunkt efter Sveriges EU-inträde

Gunnar Jonssons artikel i SkatteNytt 1-2 1995 Vissa nya momsregler vid svenskt EU medlemskap berörde bl.a. rubricerade företeelse och förevarande artikel kan ses som en uppföljning av denna del i den artikeln.

Fast driftställe i Sverige

Om en utländsk byggmästare är verksam i Sverige i sådan grad att omfattningen av sådan byggverksamhet i sig anses konstituera fast driftställe här, skall vederbörande momsregistreras och fakturera moms i Sverige. Härvidlag är det ingen skillnad beträffande regler före eller efter den 1 juli 1994 då den nya mervärdesskattelagen (ML) SFS 1994:200 trädde i kraft. Vid ifrågavarande bedömning anser jag att tidsfaktorn bör vara vägledande, och hänvisar även till att fast driftställe från och med den 1 juli 1994 också avser fast installation (jfr prop. 1993/94:99 sid. 179).

Egenregi bygge i Sverige

I detta sammanhang noteras att det i momssammanhang särskilda begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet den 1 juli 1994 ersattes med det inkomstskattemässiga begreppet byggnadsrörelse (jfr prop. 1993/94:99 sid. 145). Detta innebär att yrkesmässighet momsmässigt därmed ansågs föreligga även när byggnation sker på egna fastigheter i Sverige för att sedan avyttra dem. Dock gäller för att omsättning genom uttagsbeskattning av sådan byggnation i egen regi skall anses föreligga momsmässigt enligt 2 kap 7 § ML att utåtriktad byggnadsentreprenadverksamhet också förekommer i företaget. Emellertid innehåller nämnda lagrum inget krav på att entreprenadverksamheten skall bedrivas i Sverige. Den yrkesmässiga verksamheten anses för övrigt bedriven här redan på grund av fastighetsinnehavet (jfr 4 kap 5 § andra stycket första meningen ML dess lydelse intill den 1 januari 1995 och 6 § 1 mom lagen om statlig inkomstskatt samt prop. 1993/94:99 sid. 290).

Eftersom vidareförsäljning skall ske utgör fastigheten som den utländske byggmästaren äger i Sverige omsättningstillgång i byggnadsrörelse (jfr 2 kap 7 § ML) och därmed skall den utländske byggmästaren från och med den 1 juli 1994 uttagsbeskattas momsmässigt i Sverige för sina byggtjänster på den egna fastigheten här (egen regi). Moms debiteras däremot inte vid själva vidareförsäljningen av fastigheten.

Ej fast driftställe eller egenregi bygge i Sverige

Reglerna som trädde i kraft den 1 januari 1995 innebär ingen förändring materiellt sett i ovan avsedda fall. Om en utländsk byggmästares aktiviteter i Sverige inte är av sådan omfattning att de i sig konstituerar fast driftsställe och det ej heller är fråga om egenregi bygge, gäller momsmässigt följande före respektive efter Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995.

Före 1/1 -95

I den gamla mervärdesskattelagen (SFS 1968:430) räknades i nionde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § bl.a. byggnadsentreprenad i Sverige upp som något som innebar yrkesmässighet momsmässigt även om inkomsttaxering inte skulle ske här av den utländske

företagaren, dvs. även om fast driftställe (eller egen fastighet) saknades här. I den nya mervärdesskattelagen SFS 1994:200 som trädde i kraft den 1 juli 1994 sker inte motsvarande uppräknings i 4 kap 5 §, utan i stället läggs enligt prop. 1993/94:99 sid. 170 skattskyldigheten på förvärvaren av byggtjänsttjänsten (dock med vissa förenklade undantagsregler i 3 kap 26 § ML - bl.a. beskattades inte en privatperson för dylika förvärv om de inte översteg 30.000 kronor för beskattningsåret samt ej heller förvärvare med full avdragsrätt i sin verksamhet).

Inom EG är Sverige ensamt om tekniken med att lägga över beskattningen av en utländsk byggmästares omsättning av tjänster på fastighet belägen här på förvärvaren av tjänsterna. Om en svensk byggmästare utför tjänster på fastighet belägen t.ex. i Belgien skall han själv momsregistreras där (jfr Artiklarna 9 p 2 a och 21 p 1 a i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv, 77/388/EEC).

I den nya lagen ändrades för övrigt fastigheterna till att definitionsmässigt betraktas som varor.

Efter 1/1 -95

Genom SFS 1994:1798 skedde till följd av Sveriges EU-inträde bl.a. följande förändringar i mervärdesskattelagen (SFS 1994:200) den 1 januari 1995:

- Förenklingsreglerna i 3 kap 26 § ML avskaffades.
- En yrkesmässig verksamhet behöver inte längre bedrivas i Sverige för att den skall medföra moms skyldighet här, utan även en enstaka, tillfällig momspliktig omsättning i Sverige av en utländsk företagare medför moms skyldighet här för denne (jfr prop. 1994/95:57 sid. 155).
- Begreppet omsättning av vara utvidgades till att generellt omfatta även s.k. arbetsbeting, vilket tidigare utgjorde omsättning av tjänst (jfr prop. 1994/95:57 sid. 162).
- Omsättningen i utlandet, och inte längre själva verksamheten där i sig, skall medföra moms skyldighet eller återbetalningsrätt i Sverige om den skulle bedrivas här för att den utländske företagaren skall kunna få momsåterbetalning hos det särskilda skattekontoret i Ludvika (jfr prop. 1994/95:57 sid. 140).

Nedan skall redogöras för vad dessa förändringar innebär för en utländsk byggmästares aktiviteter i Sverige, när vederbörande inte beskattas här redan på grund av förekomsten av fast driftställe (eller egen fastighet) här. Därvid görs en åtskillnad mellan å ena sidan det fallet att fråga är om byggnationstjänster (t.ex. reparationer och byggnation) som inte är av sådan omfattning att en "ny byggnad" (vara) skapas (a) och å andra sidan att det är fråga om uppförande av en hel byggnad eller anläggning, dvs. skapande av en ny vara (b).

a) Fortfarande skall en utländsk byggmästare som kommer hit och utför t.ex. en reparation på en svensk fastighet inte beskattas själv för sin omsättning av reparationstjänsten här. Beskattningen sker i stället hos förvärvaren, men numera utan hänsyn till förenklingsregler (jfr 1 kap 2 § första stycket 2 och 5 kap 4 § ML). Om den utländske byggmästaren har svenska momsutgifter för att utföra denna omsättning här, kan han vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika för att begära tillbaka sådan moms (jfr 10 kap 1 § andra stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 140).

Om den utländske byggmästaren (X) avseende fastighet belägen i Sverige köper byggtjänster från ytterligare en annan utländsk byggmästare (underentreprenör), Y, blir den förste av dem (X) moms skyldig här och skall sålunda erlægga en beräknad utgående moms (förvärvsmoms). Denna förvärvsbeskattning medför i sig inte avdragsrätt. Har inte den i Sverige sålunda förvärvsbeskattade utländske byggmästaren (X) någon momspliktig omsättning i övrigt här, måste vederbörande vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika för att få förvärvsmomsen åter. Den förvärvsmoms som skall redovisas som utgående skatt räknas därvid som ingående skatt (jfr 8 kap 2 § andra stycket ML). Enligt 10 kap 1 § första stycket ML skall för sådan återbetalningsrätt förvärvsmomsen vara hänförlig till omsättning i verksamheten utomlands som skulle ha medfört moms skyldighet och därmed avdragsrätt om den gjorts här.

I förevarande fall har den utländske byggmästaren rätt till återbetalning av förvärvsmomsen från Ludvika-kontoret, om vederbörande t.ex. skickar varor hit för byggtjänstens utförande eller tillhandahåller underentreprenören administrationstjänster. Däremot räcker det inte med att enbart hänvisa till själva förmedlingen av underentreprenörstjänsterna, eftersom förmedlingstjänsten också beskattas hos förvärvaren i Sverige som avseende fastighet belägen här (jfr 1 kap 2 § första stycket 2 och 5 kap 4 § andra stycket ML). I sistnämnda sammanhang spelar det ingen roll om det är vanlig förmedling som nyss sagts eller om den utländske byggmästaren köper in underentreprenörstjänster från andra utländska företagare och säljer tjänsterna i eget namn i Sverige (kommission). Detta eftersom vederbörande enligt 6 kap 7 § ML själv anses omsätta de i kommission sålunda vidareförsålda tjänsterna här, med påföljd att beskattning sker hos förvärvaren i Sverige även i detta fall.

Möjligen skulle man beträffande utländska företagens beskattning i Sverige för *importtjänster från andra EU-länder* kunna hävda att undantaget enligt 3 kap 30d § ML avseende utländska företagens "gemenskapsinterna förvärv" skall tillämpas, eftersom det enligt sin ordalydelse inte begränsas till varuförvärv. Det är ju egentligen en onödig omgång med förvärvsbeskattning och registrering i moms systemet av den utländske byggmästaren (jfr 14 kap 1 § andra stycket ML motsatsvis) när återbetalning av förvärvsmomsen ändå kan erhållas av denne från Ludvika-kontoret. Förhoppningsvis gör skattemyndigheterna också denna (praktiska) tolkning, allra helst som det också i praktiken torde vara fråga om förvärv av underentreprenörstjänster från andra EU-länder i första hand.

[Notera för övrigt i förevarande sammanhang att förbehållet i 10 kap 11 § första stycket ML om återbetalningsrätt endast för den som bedriver yrkesmässig verksamhet här i landet avser sådan rätt vid omsättning av varor och tjänster som är kvalificerat undantagna från momsplikt. Förbehållet i fråga gäller således inte förevarande problem med utländsk byggmästares inköp av tjänster från annan utländsk företagare, och det noteras också att genom riksdagsbeslut därom den 7 juni 1995 slopas detsamma den 1 november 1995 (jfr prop. 1994/95:202 sid. 86 och bet. 1994/95:SkU27).]

b) Hur är det med den situationen att en utländsk byggmästare får i uppdrag att bygga ett helt hus (eller göra om- eller tillbyggnad på ett existerande hus) i Sverige?

Materiellt sett innebär reglerna som infördes den 1 januari 1995 ingen skillnad mot vad som enligt ovan sagts gälla sedan den 1 juli 1994 beträffande den momsmässiga behandlingen av en utländsk byggmästares byggnation på egen fastighet i Sverige (egen regi). 2 kap 7 § ML har inte förändrats den 1 januari 1995. Däremot gäller beträffande en utländsk byggmästares byggnadsentreprenadtjänster i Sverige numera följande (entreprenad). Till skillnad från vad som gällt tidigare kan enligt min mening inte längre förvärvaren beskattas i Sverige i entreprenadfallen. I samband med redogörelsen för reglerna om s.k. arbetsbeting på sid. 162 i prop. 1994/95:57 uttalas att även ett avtal om uppförande av byggnad eller annan fast anläggning på mark eller i vatten kan vara ett avtal om omsättning av vara. Således blir den utländske byggmästaren momsskyldig i Sverige även i detta fall då dennes arbetsbeting inte längre utgör tillhandahållande av tjänster utan varuomsättning, när denne får i uppdrag att bygga ett helt hus på någon annans fastighet i Sverige. Förvärvsbeskattning av kunden kan inte ske i sådant fall, eftersom 1 kap 2 § första stycket 2 ML handlar om förvärvsbeskattning av tjänster, inte av varor. Notera att uppförandet av byggnaden innebär en varuomsättning, men att detta inte innebär att fråga är om överlåtelse av en egen fastighet civilrättsligt sett. Det är ändå fråga om ett succesivt tillhandahållande av arbeten på annans fastighet, och inte om att den utländske byggmästaren blir ägare till en byggnad på annans mark som sedan överlåtes. Den utländske byggmästaren skall därför enligt min mening inte omfattas av de särskilda uttags- och redovisningsreglerna för byggnation i egen regi (jfr 2 kap 7 § och 13 kap 13 § ML), utan han skall i likhet med svenska byggmästare tillämpa entreprenadreglerna och fakturera kunden med moms efter slutbesiktning av arbetena.

Även om omsättningen är en enstaka, tillfällig sådan blir enligt min mening den utländske byggmästaren momsskyldig och registreringskyldig i Sverige även i entreprenadfallet (fakturerings med moms), när han på beställning bygger ett helt hus på annans mark här, eftersom han är yrkesmässig sett även till sin verksamhet utomlands (han behöver inte ha ett fast driftställe eller en egen fastighet i Sverige). Att momsskyldighet och därmed registreringskyldighet föreligger i egen regi-fallet (momsmässig uttagsbeskattning) framgår ovan under särskild rubrik.

Genom sin momsregistrering i Sverige kan den utländske byggmästaren om denne är från annat EU-land redovisa varuöverföringar från verksamheten i det andra EU-landet till verksamheten här i sin moms- respektive kvartalsredovisning i respektive land. I kvartalsrapporten i det andra EU-landet redovisas varuleverans till Sverige med angivande av det egna svenska momsregistreringsnumret inlett med landkoden SE. I den svenska momsdeklarationen deklarerar för varuöverföringen på rad 4 beräknad utgående skatt ("EG-förvärv"), varvid avdrag får ske med motsvarande belopp i samma deklaration på rad 5 ("Ingående skatt"). På rad 11 anges värdet av "EG-förvärvet". Om den utländske byggmästaren är från ett tredje land (utanför EU), skall en dylik varuöverföring importmomsbeskattas av tullen och avdrag får sedan göras för denna moms i momsdeklarationen här när tullräkningen mottagits.

Skillnaden är att i tredje lands-fallet måste en inbetalning av införselmoms ske till tullen som sedan fås tillbaka via momsdeklarationen, medan det i EU-fallet endast är fråga om en ren redovisningsåtgärd i momsdeklarationen utan momsmässig likvidhantering.

I EU-fallet är *syftet* med att göra arbetsbetinget till en varuomsättning i stället för

en tjänst just att EGs bestämmelser om beskattning av varuförvärv, och därmed det särskilda kontrollsystemet inom EG, skall bli tillämpligt. I sammanhanget kan nämnas att man av denna orsak från och med den 1 januari 1995 också anser att *montering och installation* här *av varor från utlandet* skall utgöra varuomsättningar i Sverige. En utländsk företagare (från annat EG-land eller tredje land) skall alltså momsregistreras i Sverige om denne svarar för montering eller installation av varor som han säljer hit (jfr 5 kap 2 § första stycket 2 ML).