

Innehåll

Sammanfattning.....	9
I FÖRFATTNINGSFÖRSLAG.....	13
1 Lagtext.....	13
1.1 Förslag till lag om byggentreprenadavdrag	13
1.2 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100).....	27
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.	30
1.4 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	32
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet	38
1.6 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	41
1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	49

II ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER.....	53
2 Bakgrund till promemorian	53
3 Beskrivning av bygg- och anläggningssektorn.....	55
3.1 Bygg- och anläggningssektorn	55
3.2 Bygg- och anläggningssektorns aktörer.....	56
3.2.1 Byggherrar och beställare	56
3.2.2 Arkitekter och övriga byggkonsulter	57
3.2.3 Entreprenörer, installatörer och leverantörer	57
3.2.4 Bygg- och träfacken.....	59
3.2.5 Andra betydelsefulla aktörer.....	60
3.3 Utvecklingstendenser	61
3.3.1 Ett fåtal byggbolag.....	61
3.3.2 Byggherrekompentensen minskar	62
3.3.3 Entreprenadföretagen i ny roll.....	64
3.3.4 Förändrade styrkeförhållanden.....	65
3.4 Standardiserade avtalsvillkor	65
3.4.1 Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader.....	65
3.4.2 Allmänna bestämmelser för totalentreprenader	67
III BYGGENTREPRENADAVDRAG.....	68
4 Svart arbetskraft – problembeskrivning	68
4.1 Riksskatteverkets kartläggning	68
4.2 Svarta system	70
4.3 Problemen med svartarbete	71
5 Äldre överväganden	73
5.1 Inledning.....	73

5.2	Tidigare lagstiftningsåtgärder.....	73
5.2.1	Avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar	73
5.2.2	Kontroll av leverantörer	78
5.3	Äldre utredningar.....	79
5.3.1	Ansvar för skatt vid entreprenad m.m.....	79
5.3.2	Näringsstillstånd	80
5.3.3	Branschsanering.....	81
5.4	Entreprenadavdrag enligt Riksskatteverkets modell	82
5.4.1	Inledning	82
5.4.2	Riksskatteverkets förslag	83
5.4.3	Remissyttranden	86
6	Branschens egna åtgärder	87
6.1.1	Tidigare åtgärder	87
6.1.2	Pågående arbete med egensanering.....	88
7	Bygghörkommissionens förslag.....	90
7.1	Entreprenadavdrag enligt Bygghörkommissionens modell	90
7.2	Remissyttranden	91
7.2.1	Allmänt om remissutfallet.....	91
7.2.2	Remissynpunkter på enskilda delar av entreprenadavdragsförslaget	92
8	Allmänna utgångspunkter	133
9	Ett obligatoriskt avdragssystem.....	137
9.1	Lagstiftning för säkerställande av skatter och avgifter bör införas	137
9.2	Rättsfiguren.....	138

9.2.1	Byggentreprenadavdrag – skatteavdrag	138
9.2.2	Betalningssäkring	140
9.2.3	En egen rättsfigur.....	141
9.3	Ett frivilligt eller obligatoriskt system	143
9.3.1	Frivilligt system	143
9.3.2	Ett obligatoriskt byggentreprenadavdrag.....	144
9.3.3	Byggentreprenadavdraget skall vara obligatoriskt	146
10	Avgränsningsfrågor	151
10.1	Avgränsning till byggverksamhet.....	151
10.1.1	Begreppet bygg- och anläggningsverksamhet i några andra sammanhang.....	151
10.1.2	Byggverksamhet skall omfattas av systemet	154
10.2	Samtliga uppdragsgivare och uppdragstagare skall omfattas	159
10.3	Utländska aktörer	162
10.3.1	Bakgrund	162
10.3.2	Arbetsgivaravgifter – betalningsskyldighet och redovisningsskyldighet i Sverige för utländsk arbetsgivare.....	163
10.3.3	Skatteavdrag och F-skatt	163
10.3.4	Diskrimineringsförbudet.....	164
10.3.5	Även utländska företag skall omfattas.....	166
11	Underlag för avdrag	170
11.1	Utgångspunkter för ett beräkningsunderlag	170
11.2	Ersättning för kontraktsarbeten.....	171
11.3	Beräkning av avdragsprocenten.....	171
11.4	Avdrag med 20 procent av utbetald ersättning	176

12	Transaktioner i systemet	183
12.1	Systemets uppbyggnad – konton hos Skatteverket	183
12.2	Fullgörelse av avdragsskyldigheten.....	185
12.3	Redovisning i skattedeklaration	189
12.4	Utbetalning av byggtreprenadavdrag.....	193
12.5	Hinder mot utbetalning.....	196
13	Ansvar för uppdragstagarens skatt.....	199
13.1	Uppdragsgivares ansvar för uppdragstagarens skatt.....	199
13.2	Företrädaransvar	205
14	Betalningsförmåga.....	207
14.1	Betalningsproblem vid ansvar för uppdragstagarens skatter	207
14.1.1	Underlåtenhet att betala in avdragen skatt	207
14.1.2	Betalningsproblem hos uppdragsgivaren vid ansvar för uppdragstagarens skatter	208
14.2	Andra fall av betalningsproblem	209
14.2.1	Utgångspunkter.....	209
14.2.2	Konkurssituationer.....	211
15	Förfarandefrågor	213
15.1	Inledning.....	213
15.2	Skatteverket skall vara beslutande myndighet.....	213
15.3	Omprövning och överklagande.....	214
15.4	Prövningstillstånd	217

15.5 Rättelsebeslut	218
15.6 Anstånd med skatteinbetalning.....	219
15.7 Anstånd med att lämna skattedeclaration	221
15.8 En enskilds rätt till ersättning för kostnader i ärenden och mål om byggtreprenadavdrag.....	222
15.9 Sanktioner.....	223
16 Sekretess och behandling av personuppgifter	225
16.1 Sekretessbestämmelser.....	225
16.1.1 Sekretess till skydd för enskild för uppgifter om byggtreprenadavdrag.....	225
16.1.2 Sekretess till skydd för myndighetskontroll.....	228
16.2 Automatiserad behandling av uppgifter	230
16.2.1 Ändamål och uppgifter.....	230
16.2.2 Direktåtkomst för enskilda.....	233
IV OMVÄND SKATTSKYLDIGHET (MOMS)	235
17 Problembeskrivning	235
18 Riksskatteverkets förslag	236
18.1 Inledning.....	236
18.2 Omvänd skattskyldighet vid byggtreprenader.....	237
19 Bygghörningskommissionens förslag	238
19.1 Omvänd skattskyldighet enligt Bygg- kommissionens modell	238
19.2 Remissyttranden.....	239
19.2.1 Allmänna synpunkter	239

19.2.2 Synpunkter på enskilda delar av förslaget	242
20 Gällande rätt	245
20.1 EG-rätten.....	245
20.2 Svensk rätt	249
20.2.1 Skattskyldighet	249
20.2.2 Övrigt.....	250
21 Avvikelser enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet.....	253
22 Allmänna utgångspunkter	256
23 Omvänd skattskyldighet	258
23.1 Omvänd skattskyldighet bör införas.....	258
23.2 Tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet.....	260
24 Redovisning av mervärdesskatt vid byggnads- eller anläggningsentreprenad.....	270
25 Återbetalning av ingående skatt	272
V IKRAFTTRÄDANDE OCH KONSEKVENSER	275
26 Ikraftträdande.....	275
27 Konsekvensanalys	277
27.1 Transaktionsvolymerna – systemet för byggentreprenadavdrag.....	277
27.2 Analyser.....	280

27.2.1 Förslagets effekter för småföretag.....	280
27.2.2 Offentlig-finansiella effekter	287

VI FÖRFATTNINGSKOMMENTARER.....291

28 Författningskommentar291

28.1 Förslaget till lag om byggentreprenadavdrag	291
28.2 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100).....	311
28.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.....	313
28.4 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	314
28.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet....	318
28.6 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	319
28.7 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	323

Bilaga 1 Utdrag ur standard för svensk näringsgrensindelning 1992 (SNI 92)

Bilaga 2 Utdrag ur SNI 92 – Innehållsbeskrivning och nycklar

Sammanfattning

Inledning

Regeringen beslutade den 21 februari 2002 att tillkalla en kommission för att föreslå åtgärder som syftar till att främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende, användandet av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn (dir. 2002:24).

I december 2002 lämnade Byggekommisionen betänkandet *Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kostnaderna, kvaliteten och kompetensen i byggsektorn* (SOU 2002:115) till regeringen. Betänkande har remissbehandlats och remissvaren finns tillgängliga på Finansdepartementet (dnr Fi2002/4754).

Byggekommisionen lämnade flera olika förslag till förändringar av bygg- och anläggningsbranschen. I den här promemorian behandlas två av förslagen, nämligen förslaget om ett s.k. entreprenadavdragssystem och förslaget om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt.

Byggentreprenadavdrag

I promemorian föreslås att det skatteundandragande som sker i bygg- och anläggningsbranschen genom användandet av svart arbetskraft skall försvåras genom lagstiftning som syftar till att säkerställa uppdragstagarens betalning av skatter och avgifter.

Detta föreslås ske genom ett system som innebär att den som ger någon att uppdrag att utföra byggverksamhet skall göra ett avdrag från den ersättning som betalas för uppdraget (*byggentreprenadavdrag*). Det avdragna beloppet tillhör uppdragstagaren men skall betalas in till Skatteverket. Byggentreprenadavdraget får sedan användas för säkerställande av att uppdragstagaren betalar sina skatter och avgifter.

Till byggverksamhet skall hänföras sådan verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som innebär mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation. Avdrag skall även göras från ersättning som avser projektering och ritning när uppdraget omfattar även sådan verksamhet. Dessutom skall byggentreprenadavdrag göras från ersättning som avser uppdrag att hyra ut arbetskraft för byggverksamhet.

Privatpersoner som ger ett uppdrag att utföra byggverksamhet skall inte omfattas av avdragsskyldigheten om inte ersättningen utgör en utgift i en av personen bedriven näringsverksamhet.

Även utländska uppdragsgivare och utländska uppdragstagare som saknar fast driftställe i Sverige skall omfattas av systemet med byggentreprenadavdrag.

Byggentreprenadavdrag skall göras med 20 procent av ett underlag som utgörs av den utbetalda ersättningen, exklusive mervärdesskatt. Det innebär att såväl ersättning för uppdragstagarens kostnad för arbete som material och övrigt skall ingå i underlaget för avdrag.

Hos Skatteverket skall det finnas ett särskilt konto för inbetalningar av byggentreprenadavdrag. Dessutom skall för varje uppdragstagare, som byggentreprenadavdrag görs för, finnas ett konto (*byggentreprenadkonto*) på vilket Skatteverket skall registrera inbetalda byggentreprenadavdrag, omföringar och utbetalningar. Byggentreprenadavdraget skall – om inte hinder mot utbetalning föreligger – med automatik tillgodoföras uppdragstagarens skattekonto för att avräknas mot dennes skatter och avgifter. De uppdragstagare som saknar skattekonto får ansöka om utbetalning.

En uppdragsgivare som inte fullgör sin avdragsskyldighet får göras betalningsansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter med ett belopp som motsvarar vad uppdragsgivaren har underlåtit att dra av. Ansvaret skall kunna omfatta skatter och avgifter som kan hänföras till och med senast den redovisningsperiod eller det beskattningsår som den avdragsgrundande ersättningen betalats ut.

Ett beslut om ansvar för uppdragsgivaren får inte fattas om uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatter och avgifter inom föreskriven tid eller om statens skattefordran på uppdragstagaren har preskriberats.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2006.

Omvänd skattskyldighet (moms)

I promemorian föreslås att bestämmelser om omvänd skattskyldighet införs i mervärdesskattelagen (1994:200) för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn.

Vid omsättning inom landet av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet skall förvärvaren vara skattskyldig. Med byggverksamhet skall förstås detsamma som i den föreslagna lagen om byggentreprenadavdrag.

Om ett uppdrag som i huvudsak innebär byggverksamhet omfattar även projektering och ritning bör enligt allmänna principer omvänd skattskyldighet gälla även beträffande den del av uppdraget som avser projektering och ritning.

För att omvänd skattskyldighet skall gälla krävs att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet. Omvänd skattskyldighet skall gälla såväl vid en utländsk som också en inhemsk företagares omsättning inom landet av nämnda typ av tjänster.

Vid omvänd skattskyldighet kommer företag som inom landet omsätter tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet inte längre att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap.

mervärdesskattelagen. Detta eftersom företagen inte är skattskyldiga för sådan omsättning. Utländska och inhemska företag skall därför ha rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till omsättning inom landet av den aktuella typen av tjänster.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2006.

I FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om byggtreprenadavdrag

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde och definitioner

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om skyldighet att göra avdrag från ersättning för uppdrag som avser byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet och som utförs i Sverige (*byggtreprenadavdrag*). Avdrag skall även göras från ersättning som avser projektering och ritning när sådan verksamhet ingår som en del i ett uppdrag.

Utländska personer omfattas av bestämmelserna i lagen även om de saknar sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229).

2 § Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i skattebetalningslagen (1997:483) om inte annat anges.

3 § I denna lag avses med

byggverksamhet: sådan verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation.

uppdragsgivare: den som ger någon ett uppdrag som omfattar byggverksamhet i Sverige eller ett uppdrag att hyra ut arbetskraft för sådan verksamhet.

uppdragstagare: den som utför ett uppdrag som omfattar byggverksamhet i Sverige eller hyr ut arbetskraft för utförande av sådan verksamhet.

Beslutande myndighet

4 § Beslut enligt denna lag fattas av Skatteverket.

Registrering av belopp

5 § Hos Skatteverket skall det finnas ett särskilt konto för inbetalning av byggentreprenadavdrag.

För varje uppdragstagare, som byggentreprenadavdrag enligt denna lag görs för, skall det finnas ett konto (*byggentreprenadkonto*) på vilket Skatteverket skyndsamt skall registrera inbetalningar, omföringar och utbetalningar av sådana avdrag.

6 § Skatteverket skall månatligen underrätta uppdragstagaren om de byggentreprenadavdrag som tillgodoräknats byggentreprenadkontot för uppdragstagarens räkning. Underrättelsen skall innehålla uppgift om de belopp som betalats in och omförts samt om vilken uppdragsgivare som gjort inbetalningen eller begärt den tillgodoräknade omföringen.

Uppdragstagaren skall utöver vad som anges i första stycket få del av uppgifterna när uppdragstagaren begär det, om inte särskilda skäl talar mot det.

Byggentreprenadavdrag vid utbetalning av ersättning

7 § En uppdragsgivare som betalar ut ersättning för utförande av uppdrag som omfattar byggverksamhet eller uthyrning av

arbetskraft för sådan verksamhet i Sverige skall, med undantag för de fall som anges i andra stycket och i 8 §, göra byggentreprenadavdrag enligt bestämmelserna i denna lag vid varje tillfälle ersättning betalas ut. Detsamma gäller vid utbetalning av ersättning för projektering eller ritning när denna verksamhet ingår som en del i ett uppdrag.

Avdrag skall inte göras

1. från sådan ersättning som betalas ut till en fysisk person som har A-skatt och som själv utför arbetet, eller

2. om uppdragsgivaren är en fysisk person och den utbetalda ersättningen för uppdraget inte utgör en utgift i en av uppdragsgivaren bedriven näringsverksamhet.

Avdrag enligt första stycket skall göras även om uppdragstagaren överlåtit ersättningsanspråket.

Fribelopp

8 § Byggentreprenadavdrag behöver inte göras när ersättningen för sådant uppdrag som avses i 7 § under ett kalenderår från en uppdragsgivare till en uppdragstagare kan antas komma att understiga det för året gällande prisbasbeloppet.

Beräkning av byggentreprenadavdrag

9 § Byggentreprenadavdrag skall göras med 20 procent av sådan ersättning som avses i 7 §. Underlaget för avdraget skall utgöras av hela den utbetalda ersättningen utom den del som utgör mervärdesskatt.

Uppdragsgivarens fullgörelse av avdragsskyldigheten

10 § För fullgjord avdragsskyldighet krävs

1. att uppdragsgivaren har betalat in byggentreprenadavdraget eller att omföringen har kunnat verkställas,

2. att uppdragsgivaren har lämnat redovisning enligt 12 § eller, vid omföring, enligt 13 § och

3. att uppdragsgivaren har redovisat byggentreprenadavdraget i skattedeklaration enligt 14 och 15 §§.

Inbetalning

11 § Avdraget belopp skall betalas in till det särskilda kontot för byggentreprenadavdrag som avses i 5 § första stycket senast samma dag som den ersättning från vilken avdraget gjorts betalas till uppdragstagaren. Byggentreprenadavdraget skall tillgodoräknas uppdragstagarens byggentreprenadkonto per den dagen inbetalningen bokfördes på det särskilda kontot.

12 § Vid inbetalning av byggentreprenadavdraget till Skatteverket skall uppdragsgivaren lämna nödvändiga identifikationsuppgifter och uppgift om inbetalt belopp.

Omföring av byggentreprenadavdrag

13 § Skatteverket skall på begäran av en uppdragsgivare omföra hela eller del av sådant byggentreprenadavdrag som uppdragsgivaren har rätt att tillgodoräkna sig i egenskap av uppdragstagare till dennes uppdragstagare. I begäran om omföring skall uppdragsgivaren ange

1. storleken av det belopp som skall omföras,
2. nödvändiga identifikationsuppgifter, och
3. vilken dag beloppet skall tillgodoräknas uppdragstagaren.

En begäran om omföring skall ha kommit in till Skatteverket senast samma dag som betalningen av den ersättning från vilken avdrag gjorts sker till uppdragstagaren.

Skatteverket skall underrätta uppdragsgivaren om omföringen när denna verkställts.

Redovisning i skattedeclaration

14 § För redovisning av byggentreprenadavdrag skall i skattedeclaration enligt 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483), utöver vad som följer av den lagen, för varje kalendermånad avdrag gjorts anges

1. den sammanlagda ersättning uppdragsgivaren under perioden utbetalat och som avses i 7 § första stycket,
2. sammanlagt under perioden inbetalat och omfört byggentreprenadavdrag, samt
3. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av byggentreprenadavdrag.

15 § Uppdragsgivaren skall lämna redovisning enligt 14 § i den skattedeclaration som skall lämnas månaden efter den kalendermånad under vilken byggentreprenadavdraget verkställes.

Bestämmelserna om att en uppdragsgivare som är skyldig att göra byggentreprenadavdrag enligt denna lag skall lämna skattedeclaration när sådant avdrag gjorts oavsett om uppdragsgivaren annars är skyldig att lämna skattedeclaration finns i 10 kap. 9 § 8 skattebetalningslagen (1997:483)

Utbetalning till uppdragstagaren

16 § Utbetalning av byggentreprenadavdrag till uppdragstagaren skall ske antingen genom att medlen tillgodoförs sådant skattekonto som upprättats för uppdragstagaren enligt 3 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483) eller, när uppdragstagaren saknar skattekonto, genom utbetalning till uppdragstagaren efter ansökan.

En utbetalning skall ske senast två veckor från det att byggentreprenadavdraget tillgodoräknats byggentreprenadkontot. En utbetalning efter ansökan skall ske senast två veckor från det att ansökan inkom. Utbetalning skall dock inte ske om hinder föreligger enligt 21 §.

17 § Ett belopp som tillgodoförs uppdragstagarens skattekonto skall räknas av från dennes sammanlagda skatteskuld enligt 16 kap. 9–11 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Vid överskott på skattekontot gäller bestämmelserna i 18 kap. skattebetalningslagen i tillämpliga delar.

18 § Vid en uppdragstagares konkurs skall dennes inestående medel på byggentreprenadkontot betalas ut till konkursboet.

19 § Ett belopp som inte har kunnat betalas ut från byggentreprenadkontot inom tio år från tillgodoräkandet tillfaller staten.

Hinder mot utbetalning till uppdragstagaren

20 § En utbetalning enligt 16 § skall inte göras om uppdragstagaren hos Skatteverket begärt att medlen skall kvarstå på byggentreprenadkontot för att användas för omföring enligt 13 §.

21 § Skatteverket får besluta att en utbetalning enligt 16 § till uppdragstagaren helt eller delvis inte skall göras om

1. det behövs för kontroll av att uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter enligt denna lag eller skattebetalningslagen (1997:483),

2. uppdragstagaren inte har fullgjort sina skyldigheter enligt denna lag eller skattebetalningslagen,

3. uppdragstagaren är ett handelsbolag eller kommanditbolag och det behövs för kontroll av att bolagsmännen har fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen,

4. uppdragstagaren är ett handelsbolag eller kommanditbolag och bolagsmännen inte har fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen

5. det behövs för kontroll av att det föreligger sådan avdragsskyldighet som avses i 1 § mellan den på vars begäran en omföring enligt 13 § verkställts, och den som mottagit det omförda beloppet, eller

6. om det behövs för att ett rättelsebeslut enligt 42 § skall kunna fattas.

Ett beslut som avses i första stycket skall meddelas senast den i 16 § angivna sista dagen för utbetalning. Beslut enligt första stycket 1 och 3 förfaller och utbetalning skall ske om inte Skatteverket påbörjat kontrollåtgärder inom en månad från dagen för beslutet.

Utbetalning av belopp som hålls inne med stöd av första stycket skall ske när uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter eller det annars inte längre föreligger hinder mot utbetalningen. Detta gäller dock inte om det efter sådan kontroll som avses i första stycket 5 klart framgår att det inte föreligger någon avdragsskyldighet för den som begärt omföring. I ett sådant fall skall Skatteverket besluta att det omförda beloppet i stället skall återföras till det byggtreprenadkonto varifrån omföringen verkstälts.

Informationsskyldighet

22 § En utländsk uppdragstagare som saknar fast driftsställe i Sverige skall i samband med ansökan om utbetalning enligt 16 §, till Skatteverket lämna nödvändiga identifikationsuppgifter avseende de personer som erhåller ersättning för det utförda arbetet eller uppdraget.

Informationsskyldigheten enligt första stycket gäller endast i de fall uppdragstagaren inte gör något skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) från den ersättning för arbete som betalas ut.

Formella krav på ansökningar och begäran

23 § En ansökan om utbetalning skall vara skriftlig och egenhändigt undertecknad av uppdragstagaren eller, om denne är en juridisk person, av den som är behörig företrädare enligt 19 kap.

1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Uppdragstagaren får anlita ett ombud för ansökan om utbetalning. Det skall särskilt anges i fullmakten att ombudet får ansöka om utbetalning av byggentreprenadavdrag. För ombudet gäller bestämmelserna i 49 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) i tillämpliga delar.

Det som anges i första och andra styckena gäller även för begäran om omföring. Beträffande fullmakt vid begäran om omföring gäller att det av fullmakten skall framgå att ombudet får begära omföring.

24 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva om eller i enskilda fall medge att ansökan om utbetalning eller begäran om omföring lämnas i form av ett elektroniskt dokument. I sådana fall får kravet enligt 23 § på egenhändigt undertecknande uppfyllas med elektroniska medel.

25 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas enligt 12, 13 och 14 § samt 22 § första stycket

Uppdragsgivarens ansvar för uppdragstagarens skatter

26 § När en uppdragsgivare inte fullgjort avdragsskyldigheten enligt 10 § får uppdragsgivaren göras ansvarig för uppdragstagarens skatt. Beslut om ansvar fattas enligt bestämmelserna i 12 kap. 4 a och 4 b §§ skattebetalningslagen (1997:483).

27 § När någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har fullgjort avdragsskyldigheten enligt 10 § får företrädaren tillsammans med den juridiska personen göras ansvarig för uppdragstagarens skatt enligt bestämmelserna i 12 kap 4 a och 4 b §§ skattebetalningslagen (1997:483). Vid företrädaransvar gäller dessutom

bestämmelserna 12 kap. 6 b–7 e § skattebetalningslagen i tillämpliga delar.

Ränta

28 § På belopp som tillgodoräknas ett byggentreprenadkonto skall intäktsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar den intäktsränta som anges i 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483). Räntan skall beräknas från och med dagen efter den dagen då beloppet tillgodoräknas uppdragstagarens byggentreprenadkonto till och med den dagen då omföring av beloppet sker till en annan uppdragstagare eller utbetalning av beloppet sker.

Utredning

29 § Innan ett ärende avgörs skall den enskilde ges tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt.

I fråga om den enskildes rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än den enskilde själv och få tillfälle att yttra sig över dem gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen (1986:223).

30 § En uppdragsgivare skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för fullgörandet och kontroll av de skyldigheter som följer av denna lag.

Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Föreläggande

31 § Om någon inte fullgör sina skyldigheter enligt denna lag får Skatteverket förelägga honom att göra det.

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppdragsgivare enligt denna lag att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av avdragsskyldighet enligt denna lag.

32 § Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han har ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för avdragsskyldighet enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än den som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

33 § Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Vite får dock inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten.

Finns det anledning att anta att uppdragsgivaren eller uppdragstagaren eller om denne är en juridisk person, ställföreträdare för den juridiska personen, har begått brott, får uppdragsgivaren eller uppdragstagaren inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

Besök eller annat personligt sammanträffande

34 § Om uppgifter i en skattedeklaration enligt 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483) eller någon annan handling av betydelse för avdragsskyldighet behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar,

får Skatteverket komma överens med uppgiftslämnaren om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos uppgiftslämnaren eller vid ett annat personligt sammanträffande.

Revision

35 § För kontroll av att den som är eller kan antas vara uppdragsgivare har fullgjort avdragsskyldighet eller att förutsättningar finns att fullgöra avdragsskyldighet som kan antas uppkomma, får Skatteverket förordna om revision.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Revision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) och hos annan juridisk person än dödsbo.

För revision enligt denna paragraf gäller bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

36 § Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för kontroll av att bestämmelserna i denna lag har följts skall på Skatteverkets begäran tillhandahållas verket.

Bestämmelserna om utlämnande av uppgifter i 3 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) gäller också för uppgifter som avses i denna lag.

Vid tillämpning av första stycket gäller bestämmelserna om undantag från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 16 § andra och tredje styckena taxeringslagen.

Omprövning

37 § Skatteverket skall ompröva beslut som fattas enligt 21 § när den enskilde begär det eller det finns andra skäl. Att omprövning skall göras när den enskilde överklagat ett beslut följer av 41 §.

38 § En begäran om omprövning skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet.

En enskild som vill begära omprövning skall göra detta skriftligt. En begäran om omprövning skall vara egenhändigt undertecknad av sökanden eller sökandens ombud. Är den inte det, får Skatteverket utfärda ett föreläggande om att den skall undertecknas. Föreläggandet skall innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas.

Överklagande

39 § Sådant beslut som Skatteverket fattat enligt 21 § får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol enligt bestämmelserna i 22 kap. 1 a–c §§ skattebetalningslagen (1997:483).

En enskild får överklaga beslut som gått honom emot. Det allmänna ombudet hos Skatteverket får överklaga samtliga beslut om utbetalning.

Skatteverkets beslut om föreläggande vid vite enligt 33 § samt revision enligt 35 § får inte överklagas.

40 § En enskilds överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag han fick del av beslutet. Allmänna ombudets överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades.

41 § När en enskild har överklagat Skatteverkets beslut gäller bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ taxeringslagen (1990:324) i tillämpliga delar. Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen gäller i tillämpliga delar för mål enligt denna lag. Vad som i taxeringslagen sägs om skattskyldig skall då gälla uppdragsgivare och uppdragstagare.

Rättelsebeslut

42 § Skatteverket skall efter att ha gett den som mottagit medlen tillfälle att yttra sig, besluta om rättelse, om på grund av skrivfel eller liknande förbiseende

1. medel som betalats in på sådant konto som avses i 5 § första stycket registrerats på fel person, eller

2. omföring av medel skett till annan uppdragstagare än den uppdragsgivaren avsett.

Beslut enligt första stycket omprövas och överklagas enligt bestämmelserna i förvaltningslagen (1986:223).

Verkställighet

43 § En åtgärd enligt denna lag får verkställas även om det beslut som föranleder åtgärden inte har vunnit laga kraft.

Gallring

44 § Handlingar som innehåller uppgifter som avses i 36 § skall förvaras hos Skatteverket. Handlingarna skall gallras sju år eller, i fråga om handlingar som avser ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, elva år efter utgången av det kalenderår under vilket sådan ersättning som avses i 7 § betalades ut.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva att handlingarna skall bevaras under längre tid än som anges i första stycket.

Verkställighetsföreskrifter

45 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

1.2 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 2 § och 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

2 §

Sekretess gäller för uppgift som hänför sig till pågående granskning för kontroll beträffande skatt eller avgift till staten eller kommun eller beträffande bidrag, lån, kreditgaranti eller annan förmån, om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser.

Sekretess gäller för uppgift som hänför sig till pågående granskning för kontroll beträffande skatt eller avgift till staten eller kommun eller beträffande bidrag, lån, kreditgaranti eller annan förmån, om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser.

Motsvarande sekretess gäller för uppgift som hänförs till pågående granskning för kontroll av att de skyldigheter som anges i lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag har fullgjorts.

9 kap.

2 §¹

Sekretess gäller i

1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser

Sekretess gäller i

1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser

¹ Senaste lydelse 2002:1124.

tullkontroll och som inte faller under 1 §,

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt

för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden.

I fråga om sekretess enligt denna paragraf tillämpas 1 § första stycket tredje–sjätte meningarna.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3.

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende om revision lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs. I artiklarna 6.1 och 8.3 i rådets förordning (EG) nr 3295/94 av den 22 december 1994 om fastställelse av vissa åtgärder avseende införsel till gemenskapen samt export och återexport från gemenskapen av varor som gör intrång i viss immateriell äganderätt finns bestämmelser om att uppgift i vissa fall får lämnas till enskild.

tullkontroll och som inte faller under 1 §,

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt, och

4. ärende och verksamhet med hantering av medel enligt lagen (2005:000) om byggnätrenadavdrag

för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2, 3 och 4.

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende om revision lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs. I artiklarna 6.1 och 8.3 i rådets förordning (EG) nr 3295/94 av den 22 december 1994 om fastställelse av vissa åtgärder avseende införsel till gemenskapen samt export och återexport från gemenskapen av varor som gör intrång i viss immateriell äganderätt finns bestämmelser om att uppgift i vissa fall får lämnas till enskild.

Vidare får utan hinder av sekretessen uppgift lämnas ut till enskild enligt vad som föreskrivs

i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. I ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är denna lag dock tillämplig endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked.

1 §²
Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter *samt mål och ärenden enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag, utom ärenden enligt 27 § nämnda lag.* I ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är denna lag dock tillämplig endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked.

² Senaste lydelse 2003:746.

Med avgifter avses i denna lag sådana avgifter som omfattas av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Med avgifter avses i denna lag sådana avgifter som omfattas av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull, avgift *eller att göra byggentreprenadavdrag* har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

1.4 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)³

dels att 1 kap. 2 och 2 d §§, 10 kap. 1 § och 11 kap. 8 § skall ha följande lydelse,

dels att det skall införas en ny paragraf, 10 kap. 11 e §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §⁴

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 *b*: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller skall vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter

³ Lagen omtryckt 2000:500.

⁴ Senaste lydelse 2004:118.

med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet, om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här och skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i förevarande paragraf: den som förvärvar tjänsten,

4 b. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2 eller 3 i förevarande paragraf, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 c. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2 eller 3 i förevarande paragraf, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här *samt skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 4 b i förevarande paragraf: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,*

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan skall förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Med byggverksamhet förstås detsamma som i lagen (0000:000) om byggentreprenad-avdrag.

Med *tullskuld* och *gemenskapsvara* förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

2 d §

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 b. Den utländske företagarens skattskyldighet skall därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet skall därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

10 kap.

1 §⁵

En utländsk företagare har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

⁵ Senaste lydelse 2002:1004.

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,

2. omsättningen, i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och

3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätten till återbetalning enligt första och andra styckena gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §.

11 e §

För annan än utländsk företagare föreligger rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b § om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 kap.8 §⁶

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 § eller 7 § skall, om inte annat följer av 9 §, innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §,
5. säljaren och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, en
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c eller 5 är skyldig att betala mervärdes-

⁶ Senaste lydelse 2004:280.

hänvisning till skatt, en hänvisning till

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
b) den relevanta bestämmelsen i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, eller

c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan skall hänföras till ett sådant transportmedel,

13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap., en hänvisning till

a) dessa bestämmelser,
b) artikel 26 respektive 26 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG), eller

c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁷

Denna lag tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. fordonsskattelagen (1988:327),
3. taxeringslagen (1990:324),
4. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
5. skattebetalningslagen (1997:483).

Lagen tillämpas även vid revision enligt tullagen (2000:1281) och lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. samt för kontroll av att föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, 6 kap. 25 § tullagen eller 2 § lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. fullgjorts riktigt och

Lagen tillämpas även vid revision enligt tullagen (2000:1281), lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. och lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag samt för kontroll av att föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, 6 kap. 25 § tullagen eller 2 § lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

⁷ Senaste lydelse 2002:418.

fullständigt.

fullgjorts riktigt och full-
ständigt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

1.6 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 1 kap. 4 §, 3 kap. 1 och 2 §§ samt 10 kap. 9 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 12 kap. 4 a – 4 b §§ och 17 kap. 7 a §, samt närmast före 12 kap. 4 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §⁸

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till Skatteverket.

Med skattskyldig likställs

⁸ Senaste lydelse 2003:747.

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,
2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),
3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,
4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,
5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,
6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,
7. dödsbo som enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall förskjuta arvsskatt,
8. den som har rätt till återbetalning enligt
 - a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
 - b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
 - c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller
 - d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
9. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2–6 §§ eller 8 a, 9, 10 eller 11 § eller 11 kap. 12 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § andra stycket samma lag, *och*
10. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som

träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §.

träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §, och
11. uppdragsgivare som är betalningsskyldig enligt 12 kap. 4 a §.

3 kap.

1 §⁹

Skatteverket skall registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag,

3. den som är grupphuvudman,

4. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

5. den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,

6. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, och

7. den som är skattskyldig enligt

a) lagen (1972:820) om skatt på spel,

b) 4 § första stycket 1 lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,

d) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,

e) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,

f) 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,

g) 9, 12, 14 eller 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

⁹ Senaste lydelse 2003: 664.

- h) 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 § eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,
 i) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
 j) lagen (1999:673) om skatt på avfall, eller
 k) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt kärnkraftsreaktorer.

8. den som har betalat in eller begärt omföring av byggentreprenadavdrag enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag.

2 §¹⁰

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras enligt 1 § skall anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras enligt 1 § skall anmäla sig för registrering hos Skatteverket. *Detsamma gäller den som betalat in byggentreprenadavdrag eller begärt omföring enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag.*

Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, skall göra en anmälan för varje verksamhet.

Om inte något hindrar det skall anmälan göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas. Den vars verksamhet är yrkesmässig endast enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 eller 2 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) och som enligt 10 kap. 31 § i denna lag skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen anses ha fullgjort anmälningskyldigheten genom att lämna deklarationen.

¹⁰ Senaste lydelse 2003:664.

10 kap.**9 §¹¹**

En skattedeklaration skall lämnas av

1. den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,

2. den som har betalat ut sådan ersättning som skatteavdrag skall göras från enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §,

5. den som är grupphuvudman,

6. den som omfattas av beslut enligt 11 §, *och*

7. den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5, om inte annat följer av 31 §.

6. den som omfattas av beslut enligt 11 §,

7. den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5, om inte annat följer av 31 §, *och*

8. den som har varit skyldig att göra byggentreprenadavdrag enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag när sådant avdrag har gjorts.

12 kap.**Ansvar för den som inte har gjort byggentreprenadavdrag****4 a §**

En uppdragsgivare som inte fullgör avdragskyldighet enligt

¹¹ Senaste lydelse 2002:391.

10 § lagen (2005:000) om byggentreprenadaudrag får göras ansvarig för uppdragstagarens skatt. Ansvaret får dock uppgå till högst ett belopp motsvarande det belopp som avses i 9 § lagen om byggentreprenadaudrag

Ansvar får utkrävas för de av uppdragstagarens skatter och avgifter som är hänförliga till senast den redovisningsperiod, eller såvitt gäller sådana skatter som avses i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), det beskattningsår som den audraggrundande ersättningen betalats ut till uppdragstagaren. Om uppdraget som ersättningen avser utförs efter det att ersättningen betalats får ansvar utkrävas för skatter och avgifter som är hänförliga till senast den redovisningsperiod eller det beskattningsår då uppdraget utförs.

När uppdragstagaren är ett handels- eller kommanditbolag får ansvarsbeslutet, utöver bolagets skatt enligt skattebetalningslagen, även omfatta bolagsmännens skatt i den utsträckning skatterna och avgifterna är hänförliga till inkomster från det aktuella handels- eller kommanditbolagets näringsverksamhet.

4 b §

Ett beslut om betalningskyldighet enligt 4 a § får inte fattas om

1. uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt enligt denna lag inom föreskriven tid, eller

2. statens fordran på uppdragstagaren avseende redovisningsperiod eller, såvitt gäller sådana skatter som avses i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), beskattningsår, fram till och med det

a) att den avdragsgrundande ersättningen betalats ut, eller

b) om uppdraget utförs efter det att ersättningen betalas ut, uppdraget har utförts, har preskriberats.

17 kap.*7 a §*

När Skatteverket beslutar enligt 21 § första stycket 1, 3, 5 eller 6 lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag att inte betala ut ett byggentreprenadavdrag, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt med ett belopp som högst motsvarar innehållet byggentreprenadavdraget.

Anstånd får inte beviljas med

ett belopp som överstiger underskottet på skattekontot vid tidpunkten för ansökan.

Anståndstiden får bestämmas längst till den dag innehållet byggenreprenadavdrag betalas ut till den skattskyldige.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 § och 2 kap. 2, 3, 5 och 9 §§ lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 4 §¹²

Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
3. fastighetstaxering,
4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet
5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,
6. handläggning av mål och ärenden om ansvar för någon annans skatter och avgifter,
7. fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande,
8. verksamheten med bo- och uppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdebalken, *och*

8. verksamheten med bo- och uppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdebalken,

9. verksamheten med ärenden och hanteringen av medel enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag, *och*

¹² Senaste lydelse 2003:670.

9. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten.

10. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten.

2 kap.

2 §¹³

I databasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–8. Uppgifter om andra personer får behandlas om det behövs för handläggningen av ett ärende.

I databasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. Uppgifter om andra personer får behandlas om det behövs för handläggningen av ett ärende.

3 §

För de ändamål som anges i 1 kap. 4 § får följande uppgifter behandlas i databasen:

1. en fysisk persons identitet, medborgarskap, bosättning och familjeförhållanden,
2. en juridisk persons identitet, säte, ägarförhållanden samt firmatecknare och andra företrädare,
3. registrering för skatter och avgifter,
4. underlag för fastställande av skatter och avgifter,
5. bestämmande av skatter och avgifter,
6. underlag för fastighetstaxering,
7. revision och annan kontroll av skatter och avgifter,
8. avgiftsskyldighet till ett registrerat trossamfund och medlemskap i fackförening,
9. yrkanden och grunder i ett ärende,
10. beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende, *och*
11. uppgifter som behövs i verksamheten med boupp-

10. beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende,
11. uppgifter som behövs i verksamheten med boupp-

¹³ Senaste lydelse 2001:327.

teckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken.

teckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken, och

12. uppgifter som behövs för verksamheten med byggentreprenadavdrag.

I databasen får även andra uppgifter behandlas som behövs för fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i databasen enligt första stycket.

5 §¹⁴

Från databasen får *nedan* angivna uppgifter lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Från databasen får *i andra stycket* angivna uppgifter lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Uppgifter får lämnas ut om

1. namn och personnummer,
2. organisationsnummer, namn, firma och juridisk form samt i fråga om handelsbolag och andra juridiska personer sådana uppgifter om huvudkontor och säte som avses i 22 kap. 1 b § skattebetalningslagen (1997:483),
3. registrering enligt skattebetalningslagen samt särskilt registrerings- eller redovisningsnummer,
4. på vilket sätt den preliminära skatten skall betalas för en fysisk person,
5. registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter,
6. slag av näringsverksamhet, och
7. beslut om likvidation eller konkurs.

¹⁴ Senaste lydelse 2003:670.

Utöver vad som följer av första och andra styckena får Skatteverket till en enskild lämna ut uppgift om dennes uppdragsgivare och innehållet byggentreprenadavdrag enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag när det behövs för att den enskilde skall kunna följa upp de avdrag avseende den enskilde som gjorts enligt nämnda lag.

9 §

En enskild får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till honom, om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

En enskild får ha direktåtkomst till sådan uppgift om uppdragsgivare enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag som den enskilde behöver för uppföljning av att den enskildes uppdragsgivare fullgjort skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomst enligt första stycket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomst enligt första och andra styckena.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

II ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER

2 Bakgrund till promemorian

Riksskatteverket (numera Skatteverket) påbörjade under senare hälften av 1990-talet ett arbete med att kontrollera stora byggprojekt. I det arbetet formulerade Riksskatteverket två rapporter som behandlar problematiken med svartarbete och skatteundandragande i bygg- och anläggningsbranschen, *Riksprojektet – kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen* (RSV Rapport 2001:9) och *Svart arbetskraft inom byggbranschen – utredning avseende skyldigheten att göra skatteavdrag för underentreprenörer* (RSV Rapport 2002:6). RSV Rapport 2001:9 har sänts ut på remiss av Finansdepartementet. Remissvaren finns tillgängliga på Finansdepartementet (dnr Fi2001/4006).

Regeringen beslutade den 21 februari 2002 att tillkalla en kommission för att föreslå åtgärder som syftar till att främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende, användandet av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn (dir. 2002:24). Kommissionen skulle vidare föreslå åtgärder som syftar till att hålla nere byggkostnaderna och höja kvaliteten inom bygg- och anläggningssektorn. Kommissionen antog namnet Byggkommissionen (Fi 2002:01). Regeringen överlämnade de ovannämnda rapporterna från Riksskatteverket till Byggkommissionen.

I december 2002 lämnade Byggkommissionen betänkandet *Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kostnaderna, kvaliteten och kompetensen i byggsektorn* (SOU 2002:115) till regeringen. Betänkande har remissbehandlats och remissvaren finns tillgängliga på Finansdepartementet (dnr Fi2002/4754).

Ett av förslagen i Bygghörkommissionens betänkande är ett förslag till ett system med avdragsskyldighet från ersättningar som betalas ut för bygg- och anläggningsuppdrag, ett s.k. entreprenadavdrag. Syftet med det föreslagna entreprenadavdraget är att säkerställa uppdragstagares skatte- och avgiftsinbetalningar. Förslaget har fått ett blandat mottagande av remissinstanserna. Remissinstanserna pekade också på en del frågor kring förslaget som borde övervägas ytterligare.

Genom promemorians förslag till ett s.k. byggentreprenadavdrag, vilket utgår från Bygghörkommissionens förslag, har en omarbetning och vidareutveckling av förslaget gjorts och remissynpunkterna behandlats. Systemet med byggentreprenadavdrag förutsätter följändringar i andra lagar vilka också redovisas i promemorian.

Bygghörkommissionen föreslog också att bestämmelser om omvänd skattskyldighet skulle införas i mervärdesskattelagen (1994:200) för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Förslaget har fått ett blandat men i huvudsak positivt mottagande av remissinstanserna.

Promemorians förslag till omvänd skattskyldighet utgår från Bygghörkommissionens förslag. Kommissionens förslag har omarbetats och utvecklats, bl.a. mot bakgrund av de remissynpunkter som framförts.

Vid framtagandet av denna promemoria har samråd skett med företrädare för Företagarnas Riksorganisation, Sveriges Byggindustrier och Målaremästarnas Riksförening. Vidare har tjänstemän från Finansdepartementet varit på besök hos fyra företag i bygg- och anläggningsbranschen för att ta del av deras arbetsituation och diskutera ett byggentreprenadavdragssystem.

Under arbetet med promemorian har frågeformulär sänts till det nederländska och det tyska finansdepartementet för att undersöka effekterna av de system för skatteavdrag som dessa länder har infört. De inkomna svaren finns tillgängliga på Finansdepartementet (dnr Fi2002/4754).

3 Beskrivning av bygg- och anläggningssektorn

3.1 Bygg- och anläggningssektorn

Till bygg- och anläggningssektorn i vid mening räknas alla verksamheter som direkt bidrar vid uppförande, ändring, reparation eller förvaltning av byggnadsverk (framställningen i kapitlet bygger, om inget annat anges, på Bygghögskolekommitténs betänkande *Skärpning gubbar*, SOU 2002:115 s. 65–90). Med begreppet byggnadsverk avses byggnader och anläggningar. Med anläggning avses det som i 8 kap. 2 § plan- och bygglagen (1987:100, PBL) sammanfattas i uttrycket andra anläggningar, såsom broar, hamnar, flygfält, bergrum, tunnlar, dammar, idrottsplatser och master.

Verksamheter inom byggandet bedrivs i såväl statlig som i kommunal eller enskild regi. Många företag och organisationer som inte tillhör bygg- och anläggningssektorn, medverkar ändå indirekt i byggandet t.ex. transportföretag, banker och försäkringsbolag.

Terminologiskt brukar man skilja mellan byggnads- och anläggningsverksamhet. Med byggnadsverksamhet avses främst husbyggnad såsom uppförande av bostäder, industrier och kontorsbyggnader. Med anläggningar avses övriga slag av byggnadsverk och vägar (Standard för svensk näringsgrensindelning 1992, avdelning F, 45 Byggverksamhet). Många företag är verksamma med produktion av både byggnader och anläggningar.

Den del av bygg- och anläggningssektorn som är direkt sysselsatt med byggande och anläggande benämns ofta byggindustrin.

Till byggindustrins verksamheter räknas uppförande av byggnader och anläggningar men också ombyggnad, reparation, och underhåll av byggnadsverk. Fastighetsskötsel ingår dock inte i byggindustrin. År 2001 var ca 231 000 personer direkt sysselsatta i byggindustrin. Ytterligare ca 130 000 personer arbetade med bl.a. projektering, finansiering, tillverkning och försäljning av byggmaterial m.m. Byggsektorn i vid mening omfattar ca 80 000 företag. Av dessa företag har över 97 procent färre än 20 anställda.

3.2 Bygg- och anläggningssektorns aktörer

3.2.1 Byggherrar och beställare

Av 9 kap. 1 § PBL framgår att byggherre är den som för egen räkning utför eller låter utföra byggnads-, rivnings- eller markarbeten. Byggherren är den som traditionellt sett svarar för produktionen med hjälp av arkitekt och byggmästare, varefter byggnaden överlämnas till passiv förvaltning. I dag är emellertid tekniska lösningar som genomförandeprocesser mer komplicerade än i äldre tider, varför byggherrens roll numera i vissa delar är en annan än tidigare.

Byggherren beslutar om investeringar i byggnader och andra byggnadsverk. Byggherren ansvarar för att bygget och det byggda svarar mot gällande författningar, att finansiering ordnas, att brukarna blir nöjda och att investeringen blir lönsam. Byggherren måste från början ha en klar bild av vad han vill åstadkomma, ingen annan aktör kan veta det bättre.

Det är byggherren som skall se till att arbetena utförs enligt bestämmelserna i plan- och bygglagen och i föreskrifter eller beslut som meddelats med stöd av den lagen. Byggherren har också det formella ansvaret att se till att kontroll och provning utförs i tillräcklig omfattning. Även miljöbalkens (1998:808) regler och arbetsmiljölagen (1977:1160) lägger ansvar på byggherren.

Genom sitt lagreglerade ansvar har byggherren en nyckelroll i byggprocessen. Byggherren förutsätts inte bara ansvara för de krav som ställs med hänsyn till egna önskemål och ekonomiska eller kundspecifika faktorer. Byggherren svarar i stor utsträckning också för att samhällets olika krav på byggandet tillgodoses. Byggherren leder byggprojektet från idé till färdigställande.

Byggherren är i de flesta fall också beställare, dvs. den som gett entreprenören ett uppdrag och åtagit sig att betala för det (Lars-Otto Liman, *Entreprenad- och konsulträtt*, sjätte upplagan 2002, s. 12). Men långt ifrån alla beställare är byggherrar. Ett och samma företag är ofta både entreprenör och beställare t.ex. kan ett byggföretag vara entreprenör gentemot byggherren och samtidigt beställare gentemot ett måleriföretag som då är underentreprenör osv.

3.2.2 Arkitekter och övriga byggkonsulter

Arkitekter och övriga byggkonsulter, såsom konstruktörer, projektörer, kalkylatorer, bygglidare, byggsamordnare m.fl., tillför i praktiken huvuddelen av den kompetens byggherren och entreprenörerna behöver för att fullgöra sina uppgifter. Konsulternas uppgift i projekteringen är att ta fram beräkningar och tekniska beskrivningar, som sedan utgör underlag för hur byggnader och anläggningar skall utföras. Arkitekter svarar huvudsakligen för byggnadens estetiska och funktionella utformning. Det är dock inte ovanligt att arkitektkontoren också erbjuder ett flertal konsulttjänster.

3.2.3 Entreprenörer, installatörer och leverantörer

Aktörer

Entreprenören uppför, ändrar, underhåller och reparerar byggnader och anläggningar på uppdrag av beställaren.

Byggentreprenören svarar för den övergripande färdigställningen av byggnaden eller anläggningen utifrån kontraktshandlingarna. I varierande grad anlitas särskilda entreprenörer för olika slag av specialiserade tjänster, såsom el- eller vvs-installationer eller mark- och maskinentreprenader. Med installationer avses de tekniska anordningar som svarar för byggnadens försörjning av el, telefon, datatrafik, värme, vatten och avlopp, ventilation samt kyla. Till installationer hör också apparatur och utrustning med fast anslutning till dessa försörjningssystem såsom vitvaror, sanitetsutrustning, hissar, värmekällor, styr- och reglersystem etc.

Entreprenadformerna

De särskilda entreprenörerna verkar vid *delad entreprenad* på uppdrag av byggherren. Vid delad entreprenad anlitar byggherren projektörer som får i uppdrag att utarbeta handlingar för byggprojektet efter mer eller mindre detaljerade anvisningar av byggherren (Liman a.a. s. 34). Byggherren har vid delad entreprenad ett betydande ansvar för att samordna och leda verksamheten på byggplatsen. I gengäld har han genom de olika entreprenadavtalen ett direkt inflytande på de olika delentreprenaderna. Ibland ger byggherren en av entreprenörerna i uppdrag att sköta samordningen av de övriga entreprenörerna (s.k. underentreprenörer). Den entreprenören brukar då kallas huvudentreprenör. *Generalentreprenad* innebär att byggherren bara har avtal med en enda entreprenör och att denne i sin tur avtalar med övriga entreprenörer (s.k. underentreprenörer). Delad entreprenad och generalentreprenad innebär att byggherren i förhållande till huvud-/generalentreprenören bibehåller ansvaret för projekteringen.

Vid entreprenadformen *totalentreprenad* träffar byggherren avtal med endast en entreprenör, vilken avtalar med underentreprenörerna. Totalentreprenören ges i uppdrag att både projektera och uppföra byggnadsverket.

Total- och generalentreprenörerna har numera i större utsträckning än tidigare rollen som samordnare och administratörer snarare än entreprenör. Merparten av arbetena i total- eller generalentreprenader utförs av personal som inte är anställd av entreprenören. Även stora delar av de egentliga byggnadsarbetena utförs i dag av underentreprenörer, som kontrakteras av total- eller generalentreprenören. Snickare, murare och betongarbetare tillhandahålls i många fall också av bemanningsföretag. Det innebär att en huvuddel av arbetena kommer att utföras av personer och företag som beställaren inte har en direkt avtalsrelation med. Vid totalentreprenad svarar entreprenören även för upphandling och samordning av de olika projektörer och övriga konsulter som konstruerar, dimensionerar och utformar byggnadsverket. Upphandling av konsulter sker då nästan undantagslöst med lägsta pris som viktigaste urvalskriterium.

Utförandeentreprenad används ibland som gemensam beteckning på delad entreprenad och generalentreprenad.

Byggentreprenörerna ikläder sig numera även ofta rollen av exploatör och byggherre. Termen exploatör motsvarar dock inte helt den nya roll med idégivande och affärsutvecklande uppgifter som entreprenörer allt oftare förekommer i.

3.2.4 Bygg- och träfacken

Bygg- och träfacken har länge haft en stark ställning på arbetsmarknaden. *Byggnads* är det största förbundet och organiserar totalt 32 olika yrkesgrupper. Träarbetare, betongarbetare, maskinförare, murare, bergarbetare, golvläggare, anläggnings- och vägarbetare, vvs-montörer samt mudderverksarbetare är några av dessa yrkesgrupper. Bland LO-förbunden i byggsektorn kan även nämnas *Elektrikerförbundet* och *Målareförbundet*.

3.2.5 Andra betydelsefulla aktörer

Brukarna

Byggnadsverk uppförs i de flesta fall för att tillgodose ett specifikt behov och för en på förhand bestämd verksamhet, t.ex. boende. Trots detta är det oftast brukaren som har minst inflytande över utformningen och funktionen hos de byggnadsverk som planeras, byggs eller ändras. De boende i flerbostadshus har sällan ett direkt avtalsförhållande med de företag som byggt huset de bor i. Brukarnas intressen tillgodoses indirekt i byggprocessen genom att byggherren försöker identifiera den tilltänkta kundens önskemål.

Staten

Staten har flera roller i byggprocessen. Riksdag och regering har det övergripande ansvaret att besluta om bygg- och bostadspolitiska spelregler och verktyg. Staten utfärdar författningar och myndighetsföreskrifter, som på olika sätt reglerar byggandet. Staten är också en stor aktör på fastighetsmarknaden genom myndigheter och helägda fastighetsbolag, men också på entreprenadmarknaden genom t.ex. Vägverket produktion.

Kommunerna

Kommunen är en betydande aktör i byggprocessen och har stor möjlighet att i flera olika roller och inom flera områden påverka byggandet och kostnaderna för det byggda. Kommunen har flera viktiga roller. Kommunen kan t.ex. agera i egenskap av markägare, innehavare av planmonopolet, som aktör på bygg- och bostadsmarknaden eller som tillstånds- och tillsynsmyndighet i bl.a. bygg- och miljöfrågor.

Finansiärer, värderingsmän och försäkringsbolag

Andra betydelsefulla aktörer inom bygg- och anläggningssektorn är finansiärerna, värderingsmännen och försäkringsbolagen.

Finansiärernas roll i byggprocessen är att pröva projekten med hänsyn till risktagande, avkastning och lönsamhet. Krav på hög och snabb avkastning på insatt kapital driver upp produktions-takten och fokuserar tillgången på riskvilligt kapital till projekt som kan antas ge snabb och säker avkastning. De långsiktiga fördelarna av att investera i material och tekniska lösningar som ger låga kostnader i förvaltningen värderas ofta lågt eller beaktas för lite. Avgörande för projektens finansieringsmöjligheter är i stället ofta den förväntade direktavkastningen på insatt kapital.

Värderingsmännen bedömer och värderar projekten för finansiärernas räkning med hänsyn till i första hand marknads-värdet vid en försäljning och inte med hänsyn till avkastnings-värdet baserat på framtida intäkter och kostnader för förvaltningen.

Inom byggandet förekommer en lång rad försäkrings-lösningar, såväl frivilliga som mer eller mindre obligatoriska. Systemet omfattar olika typer av ansvarsförsäkringar för inblandade konsulter och projektörer samt försäkringar som byggherrar och entreprenörer tecknar mot skadestånd till följd av miljöskador, skador på egendom eller på personer i samband med uppförandet av ett byggnadsverk. Vissa försäkringar är obligatoriska, t.ex. olika slag av arbetsskadeförsäkringar. Vid produktion av bostäder med hyres- eller bostadsrätt krävs också byggförsäkring enligt lagen (1993:320) om byggförsäkring.

3.3 Utvecklingstendenser

3.3.1 Ett fåtal byggbolag

Byggsektorn har under andra hälften av 1900-talet och fram till nu varit föremål för en omfattande strukturell omvandling. Denna omvandling började i slutet av 1950-talet och har givit tydliga effekter under senare delen av 1990-talet. I spåren av det

kraftigt minskade byggandet under åren 1993–1995 följde framför allt en omfattande strukturomvandling bland entreprenadföretagen. Det har aldrig funnits så många bygg- och anläggningsentreprenörer som under slutet av högkonjunkturen omkring år 1990–1991. År 1990 fanns det drygt 23 500 byggentreprenadföretag, varav ca 10 000 enskilda näringsidkare. Antalet verksamma företag sjönk dock under lågkonjunkturen. I mitten av 1990-talet fanns ca 18 000 bygg- och anläggningsentreprenörer, varav ca 8 000 enskilda näringsidkare.

Lågkonjunkturons konsekvenser syns tydligt bland de medelstora företagen. Antalet medelstora företag, som 1990 uppgick till ca 200, halverades under perioden 1990–1995. Uppköp och sammanslagningar av entreprenadföretag blev mycket vanligt även bland de större företagen.

Många medelstora företag har således försvunnit från marknaden. En liknande utveckling mot ett fåtal stora och många små aktörer har i varierande grad ägt rum också i övriga delar av byggsektorn. Det gäller t.ex. konsultföretagen, materialtillverkarna, grossistföretagen och installatörerna.

Sammanfattningsvis kan sägas att byggsektorn tidigare präglades av ett "myller" av kunniga beställare, som i egen regi eller med hjälp av omsorgsfullt handplockade lokala byggmästare och hantverkare byggde för en egen långsiktig förvaltning. Numera råder en situation med ett fåtal stora rikstäckande byggbolag, som på eget initiativ och med egen personal eller kontrakterade underentreprenörer och leverantörer producerar byggnadsverk som överläts till förvaltning av någon annan.

3.3.2 Byggherrekompetensen minskar

Efterkrigstidens expansiva byggande och den utveckling som skedde under 1980- och 1990-talen skapade starka entreprenörer och konsulter på marknaden. I syfte att stärka sin roll som byggherrar bildade ett antal industriföretag *Byggherreföreningen* 1964. Byggherreföreningen skall utgöra ett forum för erfarenhetsutbyte och bevakning av gemensamma intressen. På den

statliga sidan utvecklade *Byggnadsstyrelsen* en unik byggherrekompetens, som också kom icke statliga byggherrar till nytta genom rapporter, råd och anvisningar.

I samband med miljonprogrammet under perioden 1965–1974 infördes omfattande detaljregleringar av byggandet. Det innebar bl.a. att byggherrens möjligheter att utforma byggnaderna minskade betydligt. Byggherrens roll kom därmed att inriktas på kontroll av att byggnaderna och byggandet svarade mot regelverken och behovet av byggherrens kompetens i tidiga skeden minskade. Strukturuomvandlingen i industrin under 1970- och 1980-talen ledde till att centrala byggherrefunktioner decentraliserades och byggavdelningar hos byggherrarna lades ned eller delades. Produktionen av vägar, järnvägar och annan infrastruktur avtog. Samtidigt skedde förändringar i balansen mellan sektorns aktörer. Entreprenörerna kom alltmer att dominera kompetensutvecklingen. Tillämpningar av totalt åtagande i olika former ledde också till en försvagning av byggherrens kompetens.

I oktober 1993 delades Byggnadsstyrelsens samlade beställarkompetens upp på flera företag och myndigheter, utan samlad kvalitetspåverkande roll. Det innebar en kraftig förskjutning av styrkeförhållandet mellan marknadens parter och ett steg mot en byggsektor i huvudsak dominerad av större leverantörer och entreprenörer.

Det låga bostadsbyggandet under 1990-talet, till följd av en kraftigt vikande efterfrågan, ledde till att de traditionellt starka byggherrarna som byggt för egen långsiktig förvaltning trädde tillbaka, avvecklade mycket av sin beställarkompetens och övergick till att i första hand förvalta det redan byggda. Också näringslivet, inte minst industriföretagen, har i likhet med bostadsföretagen avvecklat stora delar av sin byggherrekompetens. Företagen har i många fall sålt sina fastighetsbestånd och hyr de kontors- eller industrilokaler som behövs.

Hos de företag som fortfarande bygger för egen förvaltning, har byggherrrollen fått låg status och de ekonomiska intressena, med höga krav på snabb förräntning av insatt kapital, väger ofta

tyngre än långsiktighet och hållbarhet. Genom Bygghedskommis-sionens utfrågningar har framkommit att upphandling av bygg-entreprenader numera ofta sker inom samma enheter som sköter företagets övriga inköp och upphandlingar och inte i första hand av byggspecialister.

3.3.3 Entreprenadföretagen i ny roll

De beskrivna effekterna av lågkonjunkturen och fastighets-krisen, såsom vikande efterfrågan från de traditionella beställarna och en tilltagande företagskoncentration, medförde att de större byggentreprenadföretagen tvingades se sig om efter nya affärs-områden. Det har lett till att bostadsbyggandet numera i huvudsak sker på initiativ av de större byggentreprenörerna. I egenutvecklade projekt bygger de bostäder på egen mark för försäljning direkt på bostadsmarknaden.

Genom markförvärv och genom att utveckla egna projekt har byggbolagen på så sätt blivit sina egna beställare och därmed kunnat kompensera sig för uteblivna beställningar från fastighets- och bostadsföretagen. Som exempel kan nämnas att de fyra största byggföretagen i Sverige äger sammantaget mark med byggrätter i olika skeden som rymmer minst 60 000 bostäder. Dessa företag ensamma kan producera en övervägande del av de bostäder som behövs under överskådlig tid. Med eget markinnehav, eget kapital, egen konsultpool – även för planarbetet, egna eller inhyrda produktionsmedel samt, inte minst, med egna projektidéer har de större entreprenadföretagen numera ett stort inflytande över bostadsbyggandet.

Ofta utvecklas projekten i syfte att överlåtas till en bostads-rättsförening som entreprenören bildat. I planeringsskedet och vid byggstart har bostadsrättsföreningen en interimsstyrelse bemannad av byggbolagets egen personal och någon utom-stående. Mer sällan bjuds projektet i lämpligt skede av processen ut till försäljning till ett privat eller kommunalt fastighetsbolag. Oavsett vem som övertar det färdiga huset innebär det sagda att den blivande fastighetsägarens intressen, exempelvis från ett

förvaltningsekonomiskt perspektiv, riskerar att underordnas de produktionsekonomiska bedömningar byggentreprenören gör.

3.3.4 Förändrade styrkeförhållanden

De beskrivna utvecklingstendenserna har sammantaget lett till en genomgripande förändring av balansen mellan byggherrar och byggentreprenörer. Mest påtaglig är denna förändring när det gäller produktion av bostadsrätter i de av byggentreprenörerna initierade och genomförda projekten, inte minst mot bakgrund av vad som tidigare framgått om de krav som samhället ställer på byggherren. Entreprenadföretagen har blivit färre och större. Byggherrarna har blivit svagare och de har förlorat mycket av den kunskap som krävs för att på ett effektivt sätt utöva byggherrrollen. Det allmännas roll i byggandet har också på många sätt förändrats under den senaste tjugoårsperioden. Dessa förändringar har dock inte alltid varit ägnade att motverka den balansförskjutning som skett mellan byggherrar och entreprenörer.

3.4 Standardiserade avtalsvillkor

3.4.1 Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader

De allmänna reglerna i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (avtalslagen) gäller också för entreprenadavtal (Liman a.a. s. 14). Därigenom innehåller lagstiftningen regler för hur ett entreprenadavtal kommer till stånd, när anbud och beställningar är bindande m.m. Det finns däremot ingen lag med regler som är speciella för entreprenader. Rättsförhållandet mellan beställare, konsulter och entreprenörer i byggsektorn regleras i stället genom standardiserade avtalsvillkor som har utarbetats av branschens parter genom centrala förhandlingar inom *Föreningen Byggandets*

Kontraktskommitté (BKK). De senast publicerade avtalsvillkoren tillkom 1992 och heter *Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader AB 92* (AB 92) (motsvarande bestämmelser för totalentreprenad finns i ABT 94, se nedan). Bestämmelserna är tänkta att på ett heltäckande sätt reglera vad som skall gälla i ett rättsförhållande mellan parterna.

För att bli gällande i en avtalsrelation måste AB 92 åberopas, dvs. göras till en del av entreprenadavtalet. Under vissa förutsättningar kan standardvillkor, som AB 92, dock utgöra avtalsinnehåll även om en hänvisning till bestämmelserna saknas. Så torde vara fallet om bestämmelserna är, eller kan antas vara, väl kända för båda parter och används så regelmässigt på den aktuella marknaden att dess tillämpning kan anses utgöra branschpraxis.

Parterna i ett avtalsförhållande disponerar fritt över innehållet i AB 92 och kan överenskomma om t.ex. annan garantitid eller andra betalningsvillkor än vad som anges i AB 92. En entreprenads omfattning och innehåll samt det individuella avtalsinnehållet bestäms direkt mellan parterna. Detta sker i en rad handlingar såsom kontrakt, beställningsskrivelse, anbud, administrativa föreskrifter, betalningsplan, mängdbeskrivningar, å-prislistor, tekniska beskrivningar och ritningar. Kontraktshandlingarna kompletteras normalt varandra. Ändringar och tillägg till AB 92 kan skrivas in i en eller flera av dessa handlingar. För att en överenskommelse om att avvika från AB 92 skall bli giltig krävs normalt att den tagits in i en kontraktshandling med högre dignitet än AB 92. Kontraktshandlingarna gäller nämligen i en särskild ordning, vilken anges i AB 92. Om motstridiga uppgifter lämnas i olika handlingar skall således den uppgift gälla som lämnas i en handling med högst dignitet. Enligt AB 92 har endast kontraktet högre dignitet än AB 92.

Det bör särskilt noteras att det inte finns något formellt krav på att entreprenadavtal måste vara skriftliga och att även muntliga avtal är giltiga. I de fall ett muntligt avtal träffas, kan det vara svårt att i efterhand styrka att avtalet innehåller avvikelser i förhållande till standardvillkoren.

Inom föreningen BKK pågår ett arbete med översyn av AB 92. Syfte med översynen är att förenkla och uppdatera bestämmelserna. Arbetet förväntas resultera i en reviderad utgåva av de allmänna bestämmelserna under 2004.

3.4.2 Allmänna bestämmelser för totalentreprenader

Innehållet i AB 92 är särskilt anpassat för olika slag av entreprenader där entreprenören utför ett visst arbete baserat på handlingar som beställaren tillhandahåller, s.k. *utförandeentreprenad*. Förfarandet innebär att entreprenören ansvarar för att arbetet överensstämmer med de krav som uttrycks i kontraktshandlingarna, inklusive ritningar och beskrivningar, men inte för att kraven i sig är rätt ställda eller heltäckande. I vissa fall sluter beställaren avtal med en entreprenör som innebär att även hela eller en väsentlig del av projekteringen skall ingå i entreprenörens ansvar och åtagande, s.k. *totalentreprenad*. För dessa fall måste delvis andra bestämmelser gälla än de som finns i AB 92. För detta ändamål har branschens parter därför arbetat fram *Allmänna bestämmelser för totalentreprenader avseende byggnads-, anläggnings- och installationsarbeten* ABT 94 (ABT 94). Bestämmelserna i ABT 94 bygger på AB 92 och följer samma disposition.

III BYGGENTREPRENADAVDRAG

4 Svart arbetskraft – problembeskrivning

4.1 Riksskatteverkets kartläggning

Riksskatteverket (numera Skatteverket) har gjort en kartläggning av installationsbranschen och med utgångspunkt därifrån kan de förlorade intäkterna i form av uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt i denna bransch uppskattas till minst mellan 2 och 2,5 miljarder kronor årligen (Riksskatteverkets rapport 2001:9, *RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen*, s. 7 och 11 och rapport 2002:6, *Svart arbetskraft inom byggbranschen* s. 17). Riksskatteverkets uppfattning är att en mycket stor del av den organiserade handeln med svart arbetskraft inte kunnat identifieras i projektet. Riksskatteverket gör ingen uppskattning av omfattningen av den svarta arbetskraften i hela sektorn, men uttrycker oro inför omfattningen. Riksskatteverket anser att den organiserade handeln med svart arbetskraft inom byggsektorn fått en sådan omfattning att det krävs radikala lagstiftningsändringar för att komma till rätta med problemet och att det inte är realistiskt att tro att vare sig myndighetens kontroll- och informationsinsatser eller den självsanering som pågår inom branschen är tillräckliga åtgärder för att komma till rätta med skattefusket inom byggbranschen.

Företrädare för byggsektorn har uttryckt att även om de anser att omfattningen av problemet kan diskuteras så är problemet av sådan art och omfattning att åtgärder måste vidtas för att stävja svartarbetet.

Enligt indikationer som senare kommit från Skatteverket fortgår problemet med skatteundandragande i branschen med oförändrad styrka. Så sent som under våren 2004 uppdagades genom Skatteverkets revisionsverksamhet i Östergötlands respektive Gävleborgs län ca hundra företag i bygg- och anläggningsbranschen som försökt undandra skatter och avgifter, bl.a. genom att använda svart arbetskraft. De sammanlagda skatte- och avgiftsbeloppen uppgick till dryga 75 miljoner kronor.

Med svartarbete avses i denna promemoria arbete som utförs av en arbetstagare mot ersättning som, trots att den skall beskattas, inte redovisas till Skatteverket samt arbetsinkomster i näringsverksamhet som kommer företagaren till godo och som, trots att de skall beskattas inte redovisas till Skatteverket (mer om definitionen i Riksrevisionsverkets rapport *Svart arbete – Arbetstagare och företagare, Del 1 Insatser*, RRV 1997:59, s. 28 f.). I detta sammanhang bör också påpekas att problemet med svart arbetskraft inte endast rör byggsektorn. Av t.ex. Branschsaneringsutredningens huvudbetänkande framgår att även t.ex. städ- och flyttbranschen har problem med att oseriösa uppdragsstagare slår ut seriösa företag genom att inte betala skatter och avgifter (SOU 1997:111 s. 256 och 348). Liknade erfarenheter redovisas i det s.k. frisörprojektet i Malmö (rapporten Erfarenheter från frisörprojektet i Malmö november 2002, Fi1996/3840). Frågan om hur svartarbete kan motverkas inom andra branscher övervägs därför också i andra sammanhang.

De problem med svartarbete som finns inom byggsektorn är inte heller specifika för Sverige. Byggsektorn tillsammans med andra traditionella sektorer såsom jordbruk, detaljhandel, catering och hushållstjänster (sektorer som karakteriserade av arbetsintensiv produktion och lokala ekonomiska kretslopp) anses utgöra de sektorer där den största delen av odeklarerat arbete utförs inom EU. Olika system för att stävja problemet med svart arbetskraft har vidtagits i många länder i Europa. I t.ex. Nederländerna införde man redan 1982 bestämmelser om betalningsansvar för skatter och avgifter inom bl.a. byggsektorn som i korthet innebär att betalningsansvar åvilar alla

entreprenörer i en entreprenörskedja. Irland har ett system med skatteavdrag och uppgiftsskyldighet för uppdragstagare inom tre olika sektorer; bygg- och anläggningssektorn, skogsbruket och köttproduktionen (se mer om systemen i Norge, Nederländerna, Irland, Tyskland, Storbritannien och Belgien i SOU 2002:115 s. 239 f.).

4.2 Svarta system

Enligt de iakttagelser som gjorts av Riksskatteverket i Riksprojektet har skatteundandragandet satts i system i vissa delar av byggbranschen och man kan i dessa delar beskriva skattefusket som organiserad handel med svart arbetskraft. Olika konstruktioner med fristående uppdragstagare – underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led – används i syfte att försvåra för Skatteverket att upptäcka och utreda skatteundandragandet. En form av skatteundandragande går till på så vis att uppdragstagaren endast tillhandahåller fakturor åt uppdragsgivaren, dvs. transaktionen ger sken av att uppdragstagaren tillhandahåller arbetskraft. I praktiken är dock personalen anställd hos uppdragsgivaren. I dessa fall är det alltså frågan om osanna fakturor. Den vanligaste formen av härva är enligt kartläggningen att företagen ställde ut fakturor till fler än en uppdragsgivare. Dessa företag, som oftast återfinns i tredje eller fjärde led i en entreprenadkedja, existerar många gånger mycket kort tid och försvinner om Skatteverket intresserar sig för bolaget. Däremot upphör inte uppdragsgivarna att köpa in svart arbetskraft utan anlitar omgående ett nytt företag, som ofta finns i beredskap för att ta över faktureringsverksamheten. I praktiken innebär det att när verket väl får del av en uppgift har verksamheten redan lyfts över till ett annat bolag och skatter och avgifter betalas aldrig. En annan typ av härva som noterats är att det finns företag som har som enda syfte att utfärda osanna fakturor för att täcka upp någon lönekostnad eller annan förmån hos olika företag.

4.3 Problemen med svartarbete

Förekomsten av svart arbetskraft medför många olika problem ur olika aspekter. De som främst drabbas är de som också ansvarar för problemet, dvs. byggsektorn själv. Trots att givetvis många företagare försöker bedriva en seriös verksamhet, drabbas hela sektorn av förlorat anseende på grund av den relativt sett höga förekomsten av svart arbetskraft. Omfattningen medför även att konkurrensen sätts ur spel. Det är svårt för en seriös företagare att konkurrera med de företag som väljer att avlöna delar av sin personal med svart lön. Att konkurrensen inte kan ske på lika villkor för de mindre byggföretagen borde anses som ett stort problem inom byggsektorn. Möjligheten att etablera sig påverkas givetvis också när konkurrensen inte sker på lika villkor. De som främst drabbas av dessa problem är givetvis de seriösa företagen.

Ur arbetstagarens synvinkel innebär det ett stort risktagande att arbeta med svart lön. De saknar t.ex. försäkringsskydd om de skadar sig på arbetsplatsen eller arbetslöshetsförsäkringar om de blir utan arbete och inte i övrigt har någon anställning. Inkomsten är varken sjukpenning- eller pensionsgrundande. De får således ingen pension utöver grundpensionen såvida inte arbetstagaren har en frivillig, privat försäkring. De som utför svartarbete och som normalt inte är aktiva på arbetsmarknaden förlorar alla de förmåner som ett formellt anställningskontrakt ger, såsom utbildning, speciell yrkesprofil, löneförhöjning och en företagstillhörighet. Dessa personer kan även komma att få svårt att få andra arbeten. De har inte heller något anställningsavtal att stödja sig på om det uppstår problem. En lättillgänglig svart arbetskraft är dessutom lönepressande eftersom arbetstagare som vill arbeta mot vit ersättning får svårt att hävda sina krav.

Det innebär stora risker för en enskild som anlitar svart arbetskraft. På grund av avsaknaden av garanti vid eventuella fel eller brister riskerar den som anlitar svart arbetskraft att få stora kostnader för att åtgärda felen eller bristerna.

Skatteundandraganden medför givetvis även att statsfinanserna blir lidande. De intäktsförluster som därmed uppstår avseende skatter och sociala avgifter ger konsekvenser för den skattefinansierade offentliga sektorn. Minskade intäkter kan medföra en sänkning av nivån på de tjänster som stat, kommun och landsting kan tillhandahålla. Detta kan i sin tur, om det får tillräckligt stor omfattning, få den konsekvensen att stat, kommun och landsting tvingas höja skatterna för att kunna fortsätta tillhandahålla tjänsterna.

En ytterligare synpunkt på problemet är att om skatteundandragandena upptäcks, är det ofta på så sent stadium att det är för sent att göra ett ansvar gällande mot företagen. Företagen har redan försatts i konkurs eller upplösts på annat sätt. Möjligheterna att göra annan ansvarig är dessutom ofta begränsade om uppdragstagaren har en F-skattsedel.

5 Äldre överväganden

5.1 Inledning

Problemet med svart eller grå arbetskraft inom entreprenadbranscherna och det skatteundandragande som därigenom sker har kartlagts och diskuterats vid ett flertal tillfällen sedan 1970-talets mitt (se t.ex. Ds Fi 1976:4 s. 75, Ds B 1980:10 s. 34–36, SOU 1997:111 s. 272–284 och 313–318 samt RSV Rapport 2001:9 s. 23 f.). Behovet av regler som motverkar svartarbete och skatteundandragande i bygg- och anläggningsbranschen har i samband härmed övervägts vid en rad tillfällen. I detta kapitel redovisas de olika utredningar som gjorts och de förslag som lämnats. De lämnade förslagen utgör – trots att de i de flesta fallen inte lett till lagstiftning – ett intressant bakgrundsmaterial. Inledningsvis redovisas de lagstiftningsåtgärder som trots allt har genomförts i syfte att stävja skatteundandragandet i byggbranschen.

5.2 Tidigare lagstiftningsåtgärder

5.2.1 Avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar

Den grå arbetskraften och skattekontrollen

I promemorian *Den grå arbetskraften och skattekontrollen* (Ds B 1980:10) konstaterades att utnyttjandet av s.k. grå arbetskraft tagit sig nya uttryck och spritt sig inom ett stort

antal yrkesområden. Enligt promemorian var problemet med den grå arbetskraften särskilt framträdande i vissa branscher, bl.a. byggbranschen. Med "grå arbetskraft" avsågs i promemorian sådana fall där ett anställningsförhållande utåt framstår som ett uppdragsförhållande mellan självständiga näringsidkare, medan uppdragsgivaren i verkligheten intar ställning av arbetsgivare för dem som utför arbetena för honom.

Det anförs i promemorian att för utförande av t.ex. byggnadsarbeten anlitar entreprenörer hantverkare med olika yrkeskunskap som i stor utsträckning sannolikt tillhör den s.k. grå arbetskraften. Det innebär att uppdragsgivarna alltför lätt uppfattar uppdragstagarna som fria företagare eller som utförande av arbetet i form av bisyssla för vilken kravet på att kontrolluppgift och arbetsgivaravgift lämnas inte behöver tas alltför allvarligt. Frågan var enligt promemorian på vilket sätt man skall kunna förmå parterna att tillsammans klargöra och beakta innebörden av uppdragsförhållandet med hänsyn till att ersättningen skall redovisas som underlag för inkomstskatt, mervärdesskatt och avgifter.

Enligt promemorian måste en ändrad ordning innebära att en uppdragsgivare åläggs vissa skyldigheter avseende de uppdrag som ges till personer som bedriver arbetet som bisyssla eller som är egenföretagare men inte fullgör sina grundläggande förpliktelser i denna egenskap. Uppdragsgivarens skyldigheter måste enligt promemorian gå ut på att han skall vidta någon åtgärd som gav skattemyndigheten upplysning om sådana uppdragsavtal. En ordning som innebar en skyldighet att lämna kontrolluppgift och arbetsgivaruppgift var enligt promemorian inte tillräcklig för att förmå uppdragsgivarna att redovisa sådana uppdrag. I promemorian gjordes bedömningen att man måste täppa till luckan beträffande egenföretagare på ett sådant sätt att man samtidigt fick en förbättrad kontroll över dem som åtar sig uppdrag som bisyssla.

Ett alternativ som övervägdes var att ålägga uppdragsgivaren en skyldighet att underrätta skattemyndigheten innan ersättning till uppdragstagaren betalades ut. För att systemet skulle fungera bedömdes att uppdragsgivaren måste veta att han tar en inte

obetydlig ekonomisk risk om han inte fullgör sin skyldighet. Ett åliggande som bara består i en skyldighet att underrätta skattemyndigheten ansågs inte vara rätta formen för en förpliktelse som skulle kombineras med en ekonomisk ansvarighet som stod i rimligt proportion till den utbetalade ersättningens storlek. En förpliktelse borde enligt promemorian i stället utformas så att den ekonomiska ansvarigheten framstod som en naturlig och klar konsekvens av underlåtenheten att fullgöra den.

Enligt promemorian syntes det bäst att ålägga uppdragsgivaren en skyldighet att under vissa förutsättningar innehålla en del av ersättningen och inbetala denna i samma ordning som gäller i fråga om en arbetsgivares redovisning av källskatt. En sådan skyldighet var enligt promemorian naturlig med hänsyn till att det är fråga om uppdragsförhållanden som ligger mycket nära de arbetsgivar–arbetstagarförhållanden där en skyldighet att göra avdrag för skatt redan föreligger. En sådan ordning förutsågs kunna vara till hjälp för uppdragsgivaren eftersom det inte sällan var svårt att avgöra om ett arbetsgivararbetstagarförhållande förelåg eller inte enligt uppborrdslagens (1953:272) (numera upphävd, SFS 1997:483) regler. Genom en skyldighet för uppdragsgivaren att under vissa allmänna förutsättningar göra avdrag oberoende av om uppdragstagaren har sin huvudsakliga inkomst av tjänst genom uppdraget, är verksam som egen företagare eller deltidssysselsatt arbetstagar hos uppdragsgivaren riskerade inte uppdragsgivaren att i efterhand göras ansvarig för skatter som belöper på ersättning till en uppdragstagare som han felaktigt ansett sig inte vara huvudarbetsgivare för.

Förslaget i promemorian blev därför en skyldighet för uppdragsgivare att innehålla och till skattemyndigheten inbetala viss del av ersättning som utbetalas till deltidssysselsatta arbetstagar och vissa egna företagare.

Promemorians förslag utgjorde efter remissbehandling grunden för lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgifts-skyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL). En majoritet av remissinstanserna ansåg sig kunna acceptera promemorians för-

slag även om många framförde att det borde kompletteras eller ändras i viss utsträckning.

Lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar

Genom propositionen 1982/83:11 *med förslag till lag om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar* infördes lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL). Lagen upphävdes i samband med F-skattereformen men det kan trots detta vara på sin plats att redovisa de överväganden som gjordes i samband med dess införande. AUL påminner nämligen i viss utsträckning om det förslag som nu är aktuellt. Till grund för AUL låg förslaget i departementspromemorian Ds B 1980:10 *Den grå arbetskraften och skattekontrollen* (se ovan). AUL skilde sig dock från promemorians förslag i flera avseenden.

För att minska användningen av s.k. grå arbetskraft i samband med uppdrag på uppdragsgivarens fastighet infördes genom AUL bestämmelser om avdrags- och uppgiftsskyldighet i fråga om vissa uppdragsersättningar.

Skyldigheten att göra avdrag knöts i AUL till vissa uppdrag som utgjorde skattepliktig tjänst enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt (numera upphävd, SFS 1994:200). Det var i huvudsak uppdrag som avsåg arbeten som utfördes på en fastighet (avseende mark, växande skog, odling eller annan växtlighet samt byggnad eller annan anläggning), uppdrag i uppdragsgivarens rörelse såsom t.ex. tillverkning, montering, rengöring, ändring och reparation samt uppdrag som avsåg godstransport.

Den som gav ett uppdrag av det slag som avsågs i AUL och inte var huvudarbetsgivare för den som skulle utföra arbetet skulle kontrollera att fakturan för uppdraget innehöll vissa uppgifter om bl.a. uppdragstagarens registrering för betalning av preliminär skatt eller mervärdesskatt.

Om relevanta uppgifter för att bedöma uppdragstagarens skatteregistrering saknades skulle uppdragsgivaren göra ett av-

drag från ersättningen. Avdraget skulle uppgå till 50 procent av den utbetalda ersättningen exklusive kostnaden för material och dylikt. Det belopp som uppdragsgivaren drog av från ersättningen gottskrevs uppdragstagaren som preliminär skatt för det beskattningsår då det innehölls, även om beloppet inte betalades in av uppdragsgivaren. I de fall uppdragstagaren inte taxerades för ersättningen gottskrevs beloppet i stället som mervärdesskatt för den redovisningsperiod då beloppet innehölls. Även belopp som inte innehållits men betalats in av uppdragsgivaren gottskrevs uppdragstagaren på motsvarande sätt. Ordningen överensstämde i stort sett med vad som i motsvarande situationer gällde enligt uppbördslagen (1953:272) (numera upphävd, SFS 1997:483).

Om uppdragsgivaren underlät att göra ett avdrag blev han betalningsskyldig för det skattebelopp han underlåtit att innehålla. Betalningsskyldigheten inträdde oberoende av om uppdragstagarens ersättning skulle taxeras som inkomst av rörelse eller som inkomst av tjänst.

Från bestämmelserna om avdragsskyldighet fanns flera undantag. Avdrag skulle t.ex. inte göras om uppdraget getts till staten eller en kommun. Avdragsskyldighet förelåg inte heller om det med fog kunde antas att ersättningen för ett uppdrag skulle understiga 500 kr.

AUL följde uppbördslagens mönster vad gällde bestämmelser om indrivning, uppdragsgivares anteckningsskyldighet, preskription, betalningsskyldighet för juridisk persons ställföreträdare, straff och överklaganden.

Beträffande kopplingen mellan AUL och uppbördslagen anförde departementschefen att det enligt hans bedömning fanns skäl som talar för en utvidgning av myndigheternas möjlighet att utfärda A-skattsedlar (a. prop. s. 32). Det finns grupper av uppdragstagare som strikt bedömda enligt kommunal-skattelagens (1928:370, KL) (numera upphävd, SFS 1999:1230) bestämmelser enligt departementschefen skulle anses driva rörelse men som i praktiken arbetar under samma förhållanden som en arbetstagare och skulle kunna betala preliminär A-skatt.

En sådan ordning skulle enligt departementschefen utan tvekan vara ett effektivt sätt att förhindra att dessa uppdragstagare drog på sig skatteskulder som blir så stora att de i praktiken inte kan betalas. Departementschefen påpekade att anknytningen i AUL till A- och B-skatteregistreringen öppnar möjligheter till att utvidga källskattesystemet på detta sättet. Han ansåg sig dock inte vara beredd att i det aktuella sammanhanget gå så långt.

För småhus- och lägenhetsägare innebar AUL en skyldighet att i självdeklarationen lämna uppgifter om uppdragstagaren och den utbetalade ersättningen. Uppgiftsskyldigheten var förenad med en viss betalningsskyldighet för uppdragstagarens eventuella skatteskulder.

Vid uppsåtlig eller grovt oaktsam underlåtenhet att följa bestämmelserna i AUL kunde straffansvar bli aktuellt.

5.2.2 Kontroll av leverantörer

Efter förslag av Kommissionen mot ekonomisk brottslighet togs vid mitten av 1980-talet vissa sekretesshinder bort för att underlätta för företag att på frivillig väg kontrollera att deras uppdragstagare var registrerade för skatter och avgifter (Ds Ju 1983:14 och SOU 1984:15 s. 194 och 195). Ändringen, som gällde generellt, gjordes i skatteregisterlagen (1980:343) (numera upphävd, SFS 2001:181) och innebar att även uppgifter om registrering av skyldigheten att inbetala innehållen preliminär A-skatt eller arbetsgivaravgift gjordes till föremål för sekretess med ett särskilt rakt skaderekvisit (prop. 1984/85:108, bet. 1984/85:SkU40).

Vid genomförandet av förändringen hänvisade departementschefen till att det som ett led i samhällets ansträngningar att bekämpa ekonomisk brottslighet vid den statliga upphandlingen hade införts ett kontrollförfarande som syftade till att sälla bort sådana anbudsgivare som inte betalat skatter och allmänna avgifter i föreskriven tid och ordning (a. prop. s. 120 och 121). Detta hade skett genom ändringar i upphandlingsförordningen (1973:600) (numera upphävd, SFS 1986:366). Bakom lag-

ändringen låg således bedömningen att företag och andra på den privata sidan, i beaktande av AUL och den skärpta upphandlingsförordningen, måste ha möjlighet att skaffa sig samma information om sina kontrahenter som den som kunde inhämtas vid det offentliga upphandlingsförfarandet.

Motsvarande sekretessbestämmelser finns alltjämt men numera i 2 kap. 5 § 3–5 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (prop. 2000/01:33, bet. 2000/01:SkU20, rskr. 2000/01:176).

5.3 Äldre utredningar

5.3.1 Ansvar för skatt vid entreprenad m.m.

Redan 1976 i promemorian *Ansvar för skatt vid entreprenad m.m.* (Ds Fi 1976:4) diskuterades olika åtgärder för att komma till rätta med skattefusk hos entreprenadföretag som tillhandahåller arbetskraft åt andra företag. Detta mot bakgrund av att undanhållande av uppdragsersättningar från beskattning bedömdes ha växt till ett allvarligt samhällsproblem. I promemorian konstaterades att det blivit allt vanligare att företag i bl.a. byggbranschen ”hyr in” arbetskraft.

En möjlighet att införa ett system där beställare/uppdragsgivare ålades att innehålla och till staten inleverera viss procentandel av fakturerad ersättning för utfört arbete diskuterades men föreslogs inte bl.a. för att det ansågs vara behäftat med svårigheter att avgränsa typen av entreprenaduppdrag som skulle omfattas.

Promemorians utgångspunkt var i stället att finna ett system som kunde tillämpas i alla situationer där inhyrd arbetskraft förekom. I promemorian föreslogs därför en generell skyldighet för rörelseidkare att utan anmaning lämna kontrolluppgift om bl.a. uppdragstagares namn och storleken av utbetald ersättning. Om kontrolluppgiftsskyldigheten inte fullföljdes föreslogs att uppdragsgivaren skulle bli solidariskt ansvarig för preliminär A-skatt och arbetsgivaravgift som uppdragstagaren inte betalat i

vederbörlig ordning. För vissa branscher – bl.a. byggbranschen – föreslogs dessutom ett obligatoriskt uppdragsgivaransvar för skatter och arbetsgivaravgifter för entreprenörsanställda i vissa fall (ansvaret föreslogs t.ex. begränsas till uppdrag av viss storlek). Beställarens ansvar för skatter och avgifter skulle enligt promemorian gälla även anställda hos underentreprenörer som anlitas av den som beställaren träffar avtal med.

Om uppdragsgivaren uppsåtligen eller av oaktsamhet underlät att lämna föreskrivna uppgifter föreslogs att bötesstraff under vissa förutsättningar skulle kunna komma i fråga.

Förslaget mötes av kritik från många av remissinstanserna även om flera ansåg att lagstiftning var erforderlig. Kritiken gällde bl.a. att förslaget i centrala delar såsom avgränsning av tillämpningen, dispensmöjligheter och administration var otillräckligt utredda. Förslaget ledde inte till lagstiftning.

5.3.2 Neringstillstånd

Kommissionen mot ekonomisk brottslighet konstaterade i sitt betänkande *Neringstillstånd* (SOU 1984:8) att byggbranschen brukar nämnas som en riskbransch när det gäller skatteundandragande (s. 297). I betänkandet hänvisas till uppgifter från skattemyndigheten i Stockholms län enligt vilka anläggnings-, åkeri-, måleri- och plåtslageribranscherna var branscher med hög andel restförda skatter.

Kommissionen föreslog därför att det för schakt- och måleri-branscherna – problemen ansågs störst där – skulle införas krav på neringstillstånd. Kommissionen, som hänvisade till AUL, ansåg inte att det fanns tillräckliga skäl för att införa neringstillstånd för hela byggbranschen. Kommissionen påpekade också att det fanns möjlighet för skattemyndigheterna att vara mer restriktiva vid tilldelning av B-skattsedel och att upphandlingsförfordningen (1973:600) förde med sig att den offentliga sektorn kunde förhindra att företag som inte betalade skatter och avgifter fick uppdrag. Kommissionen ansåg dock att det fanns skäl att följa branschens utveckling.

Förslaget om näringstillstånd ledde inte till lagstiftning. Åtskilliga remissinstanser var kritiska eftersom systemet bl.a. uppfattades som etableringshämmande på ett skadligt sätt. Regeringen valde i stället att bygga ut reglerna om näringsförbud (prop. 1985/86:126).

5.3.3 Branschsanering

Branschsaneringsutredningen

Branschsaneringsutredningen (Ju 1995:11) konstaterade i betänkandet *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) att det i bygg-, städ- och flyttbranscherna finns problem med oseriösa underentreprenörer som konkurrerar genom att inte betala skatter och avgifter, varigenom seriösa företag slås ut.

Utredningen föreslog bl.a. följande åtgärder beträffande byggbranschen. Reglerna för tilldelning av F-skattsedel skulle skärpas. En F-skattsedel skulle endast utfärdas om skattemyndigheten har skälig anledning att anta att sökanden kommer att fullgöra sina skyldigheter att redovisa och betala skatter och avgifter. Vid byggarbeten som utförs för den offentliga sektorn föreslogs att det i avtalen borde föreskrivas att den upphandlande enheten förbehåller sig rätten att kontrollera och godkänna underentreprenören. Avtalen föreslogs också kunna kompletteras med vitesklausuler om att huvudentreprenören ansvarar för underentreprenörens skatter och avgifter. Vidare föreslogs att vid byggentreprenader för den offentliga sektorn skall i avtalen föreskrivas att all personal skall bära namnbrickor samt kunna uppvisa ID-kort samt att leverantören till beställaren skall ge in listor över den personal som utfört arbetet. Utredningen föreslog också att ett generellt uppbördssystem borde införas där skatteavdrag görs för samtliga utbetalningar till uppdragstagare.

Betänkandet har inte lett till lagstiftning.

Skattekontrollutredningen

Inom Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05) berördes frågan om stävjandet av skatteundandragande vid entreprenadförhållanden. Utredningen lade inte fram något förslag i denna del men inom sekretariatet upprättades en promemoria som återfinns som bilaga i Branschsaneringsutredningens betänkande (SOU 1997:111, bilaga 3).

För att stärka och effektivisera skattemyndighetens möjlighet att kontrollera uppdragsförhållanden i näringsverksamhet föreslogs i promemorian införande av en obligatorisk skyldighet att rapportera uppdragsförhållanden till skattemyndigheten. Enligt förslaget skulle skyldigheten begränsas till de fall uppdraget avsåg bygg- eller anläggningsarbete. I promemorian framfördes åsikten att genom ett system med uppgiftsskyldighet skulle skapas förutsättningar för skattemyndigheten att på ett snabbt och effektivt sätt få kännedom om förekommande uppdragsförhållanden respektive få underlag för att bedöma vilka uppdragstagare närmare kontrollåtgärder borde riktas mot.

Förslaget i promemorian har inte lett till någon lagstiftning.

5.4 Entreprenadavdrag enligt Riksskatteverkets modell

5.4.1 Inledning

Riksskatteverket startade våren 1996 Riksprojektet som initialt omfattade kontroll av stora byggprojekt. Någon specifik inriktning mot kontroll av svart arbetskraft fanns inte utan syftet var att på ett tidigt stadium verka för att samtliga företag som var verksamma i stora infrastrukturprojekt skulle redovisa skatter och avgifter i enlighet med gällande bestämmelser.

I samband med denna kontroll kunde utredarna notera att det inom vissa delar av byggsektorn (installationsbranschen) förekom en omfattande handel med svart arbetskraft. Dessa iakttagelser gjorde att Riksskatteverket i slutet av 1998 träffade en överenskommelse med Ekobrottsmyndigheten om att inleda en

omfattande kartläggning i syfte att identifiera vilka företag/personer som i organiserade former tillhandahöll svart arbetskraft inom byggbranschen.

Sedan mars 2000 drev skatteförvaltningen därefter i samverkan med Ekobrottsmyndigheten ett riksomfattande kontrollprojekt inom Riksprojektet i syfte att stoppa den organiserade handeln med svart arbetskraft inom främst installationsbranschen. En redogörelse för Riksprojektets iakttagelser jämte förslag på dels hur det fortsatta arbetet borde bedrivas, dels vilka ändringar som behövs i gällande regelsystem återfinns i RSV:s rapport 2001:9, *Riksprojektet – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen*.

5.4.2 Riksskatteverkets förslag

Inledning

Riksskatteverket har tagit fram förslag på två alternativa system, ett med obligatoriskt entreprenadavdrag och ett med frivilligt entreprenadavdrag med strikt ansvar för efterföljande ledskatte- och avgiftsskulder (RSV Rapport 2002:6, *Utredning avseende skyldighet att göra skatteavdrag för underentreprenörer*). Man har valt beteckningen entreprenadavdrag i stället för skatteavdrag och entreprenadkonto i stället för spärrkonto. Skälet är att markera att avdraget inte är ett skatteavdrag i vedertagen bemärkelse. Beloppet tillhör underentreprenören och tillgodoräknas honom från tidpunkten för inbetalning på entreprenadkonto, men avsikten är att säkra betalning för skatter och avgifter. Orden skatt och skatteavdrag är definierade i skattebetalningslagen (1997:483) och bör därför enligt Riksskatteverket inte användas för att beteckna ett avdrag som inte svarar mot den definitionen. Det blir annars stor risk för begreppsförvirring.

Obligatoriskt entreprenadavdrag

En entreprenör som omfattas av bestämmelserna enligt det av Riksskatteverket föreslagna obligatoriska entreprenadavdrags-systemet är skyldig att vid varje tillfälle som utbetalning görs till en underentreprenör göra avdrag, s.k. entreprenadavdrag, med 30 eller 40 procent av fakturabeloppet exklusive moms. Entreprenadavdraget skall i princip täcka den preliminära skatt och de arbetsgivaravgifter som belöper på lönekostnaderna.

När entreprenören betalar enligt fakturan gör han först ett entreprenadavdrag från det belopp han avser att betala och betalar därefter resterande belopp direkt till fakturautställaren. Det avdragna beloppet betalar han in till ett speciellt konto hos skattemyndigheten som föreslås kallas entreprenadkonto. Entreprenadavdraget görs på fakturabeloppet exklusive moms.

Samtidigt som betalning görs till underentreprenörens entreprenadkonto fyller entreprenören i en redovisningshandling som innehåller vissa för identifiering nödvändiga uppgifter. Redovisningshandlingen sänds in till skattemyndigheten för optisk läsning. Den används sedan till olika automatiska avstämningar och kontroller innan entreprenadavdraget får tas i anspråk av underentreprenören.

Underentreprenören får ansöka hos skattemyndigheten om att få ta i anspråk medlen på entreprenadkontot antingen för att omföras på en annan underentreprenör eller för att utbetalas till det egna skattekontot. Han kan således begära att hela behållningen eller en del av den omförs på underentreprenör som han själv anlitat eller, om en sådan inte finns, utbetalas till det egna skattekontot. Om det därvid blir överskott på skattekontot får underentreprenören begära återbetalning enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen.

Frivilligt entreprenadavdrag

Detta förslag bygger på det system som har utformats i Nederländerna och innebär följande.

En entreprenör är inte skyldig att göra något entreprenadavdrag på ett fakturabelopp. Om entreprenören väljer att inte göra avdrag ansvarar han i stället vid utebliven betalning för efterföljande underentreprenörers betalning av personalens skatter och avgifter.

I ett system där huvudentreprenören kan avkrävas ansvar är det rimligt att han ges möjlighet att skydda sig. Ansvarsregeln bör i ett sådant system därför inte vara utan undantag. Detta gäller t.ex. när huvudentreprenören gjort rimliga kontroller av underentreprenören eller underentreprenörens bristande betalning beror på omständigheter som huvudentreprenören inte råder över. I det nu aktuella systemet där entreprenören kan undgå ansvar genom inbetalning till ett entreprenadkonto bör däremot ansvarsregeln utformas på ett annat sätt. Ett strikt ansvar bör kunna godtas för de entreprenörer som väljer att inte göra någon inbetalning till entreprenadkontot.

Beställaren, huvudentreprenören eller underentreprenören kan alltså friskriva sig från ett eventuellt framtida ansvar genom att göra en frivillig insättning på fakturautställarens entreprenadkonto. Det belopp som skall betalas in (entreprenadavdraget) skall täcka den källskatt och de socialavgifter som belöper på lönen till arbetskraften. Detta innebär att utbetalaren inte behöver göra entreprenadavdrag med en viss procentsats utan han får i stället göra en egen beräkning. Härigenom får man den fördelen att utbetalaren inte behöver göra entreprenadavdrag på det underlag som t.ex. avser materialkostnader. Skulle entreprenadavdraget vid en kontroll visa sig vara för lågt blir utbetalaren ansvarig för mellanskillnaden enligt de regler som gäller om inget avdrag alls görs.

När en faktura skall betalas således utbetalaren om entreprenadavdrag skall göras eller inte. Om avdrag görs, skall

entreprenören sätta in avdraget belopp på entreprenadkontot medan resterande belopp utbetalas till underentreprenören. Samtidigt fyller han i en redovisningshandling och skickar den till skattemyndigheten. Redovisningshandlingen hanteras därefter på samma sätt som beskrivits ovan under obligatoriskt entreprenadavdrag.

Underentreprenören får på samma sätt som redogjorts för under beskrivningen av det obligatoriska entreprenadavdrags-systemet ansöka om att få tillgodogöra sig behållningen på entreprenadkontot.

5.4.3 Remissyttranden

Riksskatteverkets förslag har sänts ut på remiss och fick då ett blandat mottagande. En rad remissinstanser, t.ex. Brottsförebyggande Rådet, Ekobrottsmyndigheten, FAR, LO, Rikspolisstyrelsen och Svenska Byggnadsarbetareförbundet tillstyrkte förslaget eller i vart fall att en utredning tillsattes för att utreda förslaget.

Föreningen Svenskt Näringsliv ansåg att man främst borde undersöka vilka åtgärder man kan vidta genom lagstiftningen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft samt F-skattsedeln och dess rättsverkningar.

Företagarnas Riksorganisation, Glasbranschföreningen, Målarvärdarna och Sveriges Byggindustrier avstyrkte Riksskatteverkets förslag. Den ökade administrationen och den likviditetspåverkan som verkets förslag har ansåg Målarvärdarna var tillräckliga argument för att avstyrka förslaget. Företagarnas Riksorganisation anförde bl.a. att förslaget skulle slå särskilt hårt mot små, seriösa företag, att förslaget skulle föra med sig högre byggkostnader, lägre effektivitet, konkurrensnedvridningar, att förslaget inte innebär några förenklingar och att förslaget inte heller underlättar företagande.

6 Branschens egna åtgärder

6.1.1 Tidigare åtgärder

Med början under slutet av 1980-talet har ett flertal olika åtgärder av egensaneringskaraktär vidtagits inom bygg- och anläggningsbranschen (för utförligare redovisning hänvisas till SOU 1997:111, s. 294 f.).

Som exempel kan nämnas att Byggentreprenörerna under 1996 antog etiska regler. Syftet var att medlemsföretagen skulle uppträda och handla på ett sådant sätt att byggbranschen utgjorde en respekterad del av näringslivet. Av reglerna framgick att en medlem inte skulle anlita eller i någon form samarbeta med en oseriös underentreprenör, leverantör eller kund. Medlemmarna skulle vidare aktivt motverka svartarbete. För kontroll av reglernas efterlevnad inrättades ett etiskt råd som skulle underrätta Byggentreprenörernas styrelse om det fann att någon medlem brutit mot de etiska reglerna.

För att försöka komma till rätta med problemet med svart arbetskraft och framför allt svart arbetskraft via underentreprenörer arbetade Stockholms byggmästareförening under 1997 fram ett system med ID-brickor, legitimationer och namnlistor (BM 97). Tanken var att BM 97 skulle kunna tas in som en del i avtal mellan beställare och entreprenör. Om en entreprenör inte uppfyller sina skyldigheter enligt BM 97 kan uppdragsavtalet hävas. Det var dock ett frivilligt system för medlemsföretagen.

Andra entreprenörsorganisationer utarbetade system för auktorisation eller kompetenskrav för medlemskap. Så gjorde

bl.a. VVS-installatörerna, maskinentreprenörerna och företagen inom rostskydd- och fönsterunderhåll.

6.1.2 Pågående arbete med egensanering

Sveriges Byggindustrier har i sitt remissvar över Bygghögskommisionens betänkande framfört att stävjandet av användandet av svart arbetskraft kan ske genom frivilliga initiativ. *Sveriges Byggindustrier* anför att de har tagit fram ett system med namnbrickor på arbetsplatserna. Vidare har medlemsföretagen rekommenderats att införa avtalsvillkor som innebär att anlitate underentreprenörer skall uppfylla samma krav som den förste underentreprenören i fråga om kontroll av vilka som vistas på arbetsplatsen. På senare tid har också försöksverksamhet inletts med ett system för informationsinhämtning om hur tilltänkta underentreprenörer avser att utföra en entreprenad – med anställda eller med underentreprenör – som enligt *Sveriges Byggindustrier* har haft ett mycket gott resultat i Stockholms län. Inför anlitage av en underentreprenör tillfrågas denne om hur arbetet avses att bli utfört, information inhämtas också från skattemyndigheten om vederbörandes mellanhavanden med skattemyndigheten varefter en bedömning kan göras av byggföretaget om den tilltänkte underentreprenörens seriositet. *Sveriges Byggindustrier* anger vidare att enligt uppgift från skattemyndigheten i Stockholm har effekten blivit att skatteskulder reglerats i anslutning till förfrågningarna.

En form av egensanering i bygg- och anläggningsbranschen har tillämpats vid bygget av ett nytt polishus i Uppsala. Entreprenaden har upphandlat enligt ett system där huvudentreprenören förbinder sig att kontrollera de underentreprenörer som anlitas. Modellen kallas *prevision*. Denna och liknade modeller bör enligt flera av branschföreträdarna utvärderas innan lagstiftningsåtgärder vidtas.

Förtagarnas Riksorganisation pekar i sitt remissvar på att branschen har börjat vidta egna åtgärder för att komma åt fusk och att detta arbete är lovvärt och bör uppmuntras. Enligt

Företagarnas Riksorganisation kan branschen genom egna åtgärder höja medvetenheten om problemet och på så sätt hindra att förmedlare av svart arbetskraft kan fortsätta med sin verksamhet. Åtgärder som utformas av branschen själv tar enligt organisationen hänsyn till de seriösa företagens behov av enkelhet. Ett samarbete mellan skatteförvaltningarna och branschen kan skapa en medvetenhet om problemet och bör därför fortsätta. Organisationen påpekar dock att företagen inte kan förväntas ta på sig ansvaret att agera privatspanare för att spåra svart arbetskraft. Även *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Handelskammareförbundet* och *Näringslivets Nämnd för Regelgranskning* framhåller vikten av att en lagstiftning skall stå i samklang med och stötta det arbete med egensanering som pågår inom branschen.

7 Bygghörmissionens förslag

7.1 Entreprenadavdrag enligt Bygghörmissionens modell

I betänkandet *Skärpning gubbar!* (SOU 2002:115) analyserar Bygghörmissionen för- och nackdelar med Riksskatteverkets olika förslag till entreprenadavdragssystem. Bygghörmissionen stannar för att förorda en lösning med ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem. I detta kapitel lämnas en kort sammanfattning av förslaget. I promemorians förslagsavsnitt återfinns relevanta delar av förslaget utförligare.

Bygghörmissionens förslag innebär i korthet att uppdragsgivare, exklusive privatpersoner, som anlitar någon för att utföra ett bygg- eller anläggningsarbete skall göra ett s.k. entreprenadavdrag med 40 procent på den ersättning för arbete han skall betala till uppdragstagaren. Såväl svenska som utländska personer skall omfattas av systemet. Avdraget belopp skall betalas in till ett särskilt konto hos skattemyndigheten, ett s.k. entreprenadkonto, för att därefter tillgodoföras uppdragstagaren genom utbetalning till dennes skattekonto eller omföras till uppdragstagarens egna underentreprenörer. Avdraget belopp är inte avsett att täcka just de skatter och avgifter som belöper på aktuell ersättning för utfört arbete, utan kan användas för betalning av vilka av uppdragstagarens skatter och avgifter som helst.

I underlaget för entreprenadavdraget skall mervärdesskatt inte ingå. Bygghörmissionen föreslår i stället en omvänd mervärdesskattskyldighet vid köp av bygg- och anläggningstjänster.

7.2 Remissyttranden

7.2.1 Allmänt om remissutfallet

Här lämnas inledningsvis en allmän redogörelse för remissutfallet. I efterföljande avsnitt redovisas remissinstansernas synpunkter på enskildheter i förslaget.

Byggkommissionens förslag fick ett mycket blandat mottagande av remissinstanserna. Generellt kan sägas att ett klart övervägande antal av de remissinstanser som yttrat sig över förslaget instämmer i Byggkommissionens uppfattning att något måste göras för att motverka användandet av svart arbetskraft i bygg- och anläggningsbranschen. Det är dock endast en knapp majoritet av dessa remissinstanser som i större eller mindre grad tillstyrker det föreslagna entreprenadavdragssystemet. Dessutom påpekar flera av de remissinstanser som är positiva att det föreslagna systemet på flera punkter inte är tillräckligt utrett eller av annat skäl har brister som bör korrigeras innan förslaget genomförs (se följande avsnitt). Av de remissinstanser som generellt sett är positiva till förslaget kan nämnas *Kammarrätten i Göteborg*, *Kammarrätten i Sundsvall*, *Ekobrottsmyndigheten*, *Riksåklagaren*, *Rikspolisstyrelsen*, *Riksskatteverket*, *Naturvårdsverket*, *Statskontoret*, *Brottsförebyggande Rådet*, *Boverket*, *Svenska Byggnadsarbetareförbundet*, *LO*, *HSB*, *SABO*, *Skanska* och *NCC*. Bland de mer tveksamma finns t.ex. *Svea Hovrätt*, *Vägverket*, *Konkurrensverket*, *Kommerskollegium*, *Akademiska Hus*, *Byggherreföreningen* och *Riksbyggen*.

De remissinstanser som är negativa till förslaget pekar på sådant som att förslaget innebär rättsosäkerhet, att konkurrensen riskerar att påverkas negativt och att det blir problem med nyetableringar. Ett antal av de negativa remissinstanserna förordar andra modeller för att motverka svartarbete som t.ex. ökad kontrolluppgiftsskyldighet, skärpning av F-skattereglerna eller s.k. prevision. Bland de negativa finns *Göta Hovrätt*, *Täby kommun*, *Statens Fastighetsverk*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Företagarnas Riksorganisation*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Arcona*,

Installatörerna, Målarmästarna, Sveriges Byggindustrier, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning och Sveriges advokatsamfund.

7.2.2 Remissynpunkter på enskilda delar av entreprenadavdragsförslaget

Ett obligatoriskt system

Oavsett om de generellt sett gillar eller ogillar förslaget är en övervägande del av remissinstanserna positiva till att ett eventuellt entreprenadavdragssystem görs obligatoriskt. *Ekobrottsmyndigheten* anför bl.a. att de nackdelar som kan uppstå för enskilda näringsidkare och som påpekats av utredningen torde övervägas av de fördelar ett gott utfall av ett system som det föreslagna skulle innebära inte minst för en sund konkurrenssituation inom branschen. *Kammarrätten i Göteborg* anför att de fördelar som ett frivilligt entreprenadavdrag har i förhållande till ett obligatoriskt inte uppväger nackdelarna i form av sämre förutsebarhet, ökat behov av kontroll, risk för konkurrenspåverkan och lägre effektivitet. *Vägverket* påpekar att det föreslagna systemet för att vara motiverat måste säkerställa det faktum att de statsfinansiella vinsterna med god marginal överstiger de kostnader och övriga eventuella minusvärden som systemet genererar.

Andra remissinstanser är negativa till förslaget. Här märks t.ex. *Statens Fastighetsverk*, *Fastighetsägarna Sverige*, *UE-gruppen* dvs. *Dykentprenörerna*, *Elektriska Installatörsorganisationen (EIO)*, *Föreningen Industrirörentreprenörerna*, *Glasbranschföreningen*, *Golvbranschens Riksorganisation*, *Håltagningsentreprenörerna*, *Isoleringsfirmornas Förening*, *Isoleringsentreprenörerna*, *Kylentreprenörernas Förening*, *Maskinentreprenörerna*, *Mekaniska Verkstädernas Riksförbund*, *Målaremästarnas Riksförening*, *Plattsättnings Entreprenörers Riksförening*, *Plåtslageriernas Riksförbund*, *Pålentreprenörföreningen*, *Riv- och Saneringsentreprenörerna*, *SNIRI Snickerifabrikernas Riksförbund*, *STIB Ställningsentreprenörerna*, *Svenska Fogbranschens Riksförbund*, *Svenska Mobilkranföreningen*, *Sveriges Låssmedmästares Riks-*

förbund, Sveriges Murnings- och Putsentreprenörföreningen, Svensk Ventilation, Sveriges Stenindustriförbund, Sveriges Trädgårdsanläggningsförbund, Swedish Rental Association, TIB Takentreprenörerna, Undertakföreningen och VVS Installatörerna (i fortsättningen kommer beteckning UE-gruppen att användas). *Sveriges advokatsamfund* anför att förslaget på ett effektivt sätt kommer att försvåra varje nyetablering inom byggsektorn och att förslaget svårligen låter sig förenas med Byggkommissionens huvuduppgift att föreslå åtgärder som är ägnade att främja konkurrensen inom byggsektorn. Nära till buds stående verktyg att ingripa förefaller inte vara beaktade varför advokatsamfundet ifrågasätter om de föreslagna motåtgärderna är nöjaktigt motiverade. *Göta Hovrätt*, som anser att förslaget inte kan ligga till grund för lagstiftning, anför att entreprenadavdrag inte utgör ett skatteavdrag, vilket Byggkommissionen också anför (jfr s. 267 i betänkandet). Frågan uppkommer då vad entreprenadavdrag egentligen är för rättsfigur. Närmast tillhands är att bedöma entreprenadavdraget som en betalningssäkring, eftersom syftet med avdraget är att säkra framtida betalning av skatter och avgifter. Vid införande av sådant tvångsmedel måste dock beaktas grundlagsskyddet i 2 kap. 18 § regeringsformen och kravet på att sådan åtgärd skall tillgodose angelägna allmänna intressen. Detta har inte belysts i betänkandet påpekar hovrätten.

Dispens

Sveriges Byggindustrier och Företagarnas Riksorganisation anför att ett dispenssystem liknande det tyska, vilket gynnar företag som verkat ett antal år, har ett inarbetat varumärke eller på annat sätt är kända skulle kunna få negativa konsekvenser för nyetablering, småföretag och den geografiska rörligheten på marknaden. De anser därför att någon dispensregel inte skall utarbetas. *Länsrätten i Växjö* anser att det bör finnas en dispensregel i det obligatoriska entreprenadavdragssystemet som gör det möjligt att befria från avdragskyldigheter under viss bestämd tid. En sådan möjlighet visar på

respekt för skötsamma företag och minskar sådana företags likviditetspåfrestningar och administrationskostnader. *Målarmästarnas Riksförening* anför att om beslut tas om införande av någon form av entreprenadavdrag – oavsett i vilken form – är det absolut nödvändigt att ett dispensförfarande införs, så att företag (oavsett storlek) som sköter sina skatter och avgifter klanderfritt, undantas.

Kretsen av företag som bör omfattas

Flera av remissinstanserna tillstyrker eller har ingen invändning mot att entreprenadavdragssystemet skall omfatta bygg- och anläggningsarbeten. *Kammarrätten i Göteborg* anför att det föreslagna systemet skulle vara ett avsteg från vad som gäller för övriga branscher och öka komplexiteten i uppördssystemet. Utifrån genomgången i betänkandet av alternativa åtgärder och system som införts i andra länder kan kammarrätten emellertid inte se att det finns något alternativ till ett entreprenadavdrag som har rimliga förutsättningar att effektivt komma till rätta med problemen. *Umeå kommun* ställer sig bakom förslaget endast om kommunerna i sin egenregiverksamhet för byggande och förvaltning inte rubriceras som uppdragsgivare. *Svensk teknik och design* och *Sveriges Arkitekter* avstyrker förslaget vad gäller tillämpning på arkitekt- och teknikkonsultföretagens verksamhetsområden eftersom den förutsättning som skapar utrymme för anlåtande av svart arbetskraft, de långa entreprenadkedjorna, inte existerar inom dessa områden. De anför att Bygghörmyndigheten i detta avseende inte har analyserat de skilda branschstrukturerna tillräckligt. Det handlar om väsensskilda branscher. Att pådyvla en i dessa avseenden skötsam bransch regler som motiveras av fusk inom en helt annan sektor saknar rimlighet. *UE-gruppen* bejakar att åtgärder mot svartarbete i branschen vidtas men ogillar entreprenadavdragsförslaget. Flera av remissinstanserna ställer sig tveksamma till eller är direkt avvisande till en särlösning för byggbranschen. Här kan nämnas t.ex. *Akademiska Hus*, *Byggherreföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Företagarnas Riks-*

organisation, Målaremästarnas Riksförening, Riksbyggen, Sveriges Byggindustrier, Elektriska Installatörsorganisationen och VVS-Installatörerna. Installatörerna anför att den anknytning till SNI-kod 45 som Byggkommissionen föreslår kommer att leda till gränsdragningsproblem och att företag som riskerar att bli föremål för entreprenadavdrag på olika sätt försöker maskera sin verksamhet på så sätt att den skenbart ligger utanför SNI 45:s verksamhetsbeskrivningar.

Utländska företags ställning

Riksskatteverket påpekar att utländska uppdragsgivare och uppdragstagare självklart måste omfattas av skyldigheten att göra entreprenadavdrag respektive vidkännas sådant avdrag för att inte missgynna inhemska företagare. Utländska företag är i många fall inte skyldiga att redovisa och betala skatt i Sverige, varför de inte heller har något skattekonto. – Det finns enligt Riksskatteverket svårigheter att kontrollera utländska företag, särskilt de som saknar fast driftställe i Sverige. Det är också svårt att utfärda sanktioner mot utländska personer i de fall de inte följer bestämmelserna i svensk lag. Riksskatteverket anser, att ett villkor för att ett utländskt företag utan fast driftställe här i landet skall få tillgodogöra sig ett innehålllet entreprenadavdrag, åtminstone skall vara att de skall åläggas att lämna identifikationsuppgifter för den personal de har tillhandahållit för att utföra bygg- eller anläggningsarbete i Sverige. Verket påpekar att då det finns många komplicerade frågor inom utlandsområdet som kan beröras av ett nytt regelverk, bör utvecklingen följas så att lagstiftningen inte kan kringgå genom att företag etableras utomlands. *Vägverket* anför att dessutom måste det även i övrigt säkerställas att konkurrenssituationen inte försämras, vare sig mellan större och mindre entreprenörer eller mellan inhemska och utländska företag. Det finns redan i dag en stark önskan att bredda konkurrensen inom byggsektorn, bl.a. genom att stimulera utländska aktörer att i ökad utsträckning vilja verka i Sverige. Vid bedömningen av systemets förtjänster måste därför såväl finansiella som konkurrensmässiga plusvärden kunna konsta-

teras. *Svenska kommunförbundet* och *Fortifikationsverket* anför att de föreslagna reglerna om att även utländska arbetsgivare skall omfattas av reglerna om entreprenadavdrag inte tycks vara tillräckligt utredda. Det gäller både reglernas konformitet mot EU:s regelverk och vad som gäller för utländska arbetsgivare i andra länder. *Kommerskollegium* anför att ur EG-rättsligt perspektiv kan konstateras att åtgärder som medlemsstater vidtar och som tillämpas utan åtskillnad på utländska och inhemska tjänsteutövare endast får inskränka den fria rörligheten om de är motiverade av synnerligen starka skäl. Dessutom måste den medlemsstat som vidtar en åtgärd ta hänsyn till de regler som näringsidkaren redan är underkastad i sitt hemland (se mål C-55/94 Gebhard). Det föreslagna entreprenadavdragssystemet kan enligt Kommerskollegium medföra att den gränsöverskridande tjänstehandeln hindras på ett omotiverat sätt. EG-domstolen har förvisso i sin rättspraxis fastslagit att åtgärder för att säkra en effektiv skattekontroll eller kongruens i skattesystemet utgör skäl av allmänintresse och kan rättfärdiga nationella inskränkningar av den grundläggande friheten. Åtgärden måste dock vara nödvändig och inte oproportionerligt betungande. Kommerskollegium ifrågasätter om Bygghörmyndigheten t.ex. har tittat på hur direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område¹⁵ kan användas för att minska risken för att skatt undandras av utländska tjänsteutövare som utför tjänster i Sverige. Direktivet stadgar bl.a. att medlemsstaternas behöriga myndigheter skall utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.

¹⁵ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område EGT nr L 336, 27/12/1977 s. 15.

Beräkning av underlaget

Bland de som tillstyrker att underlaget utgörs av ersättning för arbetskostnader finns *Kammarrätten i Göteborg*, *Ekobrottsmyndigheten* och *Riksskatteverket*. Riksskatteverket påpekar att ansvaret för att tillfredsställande underlag finns för hur fördelningen av ersättning för arbete och material skett skall ligga på uppdragsgivaren. Saknas sådant underlag måste uppdragsgivaren enligt Riksskatteverket vara skyldig att göra avdrag med 40 procent på hela beloppet. Riksskatteverket saknar anvisningar i förslaget om hur à-conto-betalningar skall hanteras. Verket anför att det kan meddela föreskrifter om detta i samråd med branschen. *Installatörsorganisationerna* anför att, om ett entreprenadavdrag trots allt införs, så bör det beräknas endast på arbetskostnader samt att ett fribelopp gentemot beställaren bör finnas. Dessutom kan uppdelningen av ersättning på material och arbete, särskilt vid fastprisarbeten många gånger förväntas bli konstlad. Risken för falsifikat skall enligt organisationerna inte heller underskattas. *Företagarnas Riksorganisation* delar Bygghörmissionens bedömning att underlaget för entreprenadavdraget skall vara exklusive materialkostnader. Nackdelen med det är enligt företagarna att två parter som är överens kan manipulera systemet genom att komma överens om ett högre pris för materialet för att få ett lägre pris på arbetskostnaden. Detta skulle innebära att avdraget inte motsvarar arbetsgivaravgifter, avdragen skatt m.m. Om materialkostnader skulle ingå i underlaget skulle det behövas att avdraget anpassades till olika delar av byggbranschen för att avdraget skulle få rimlig storlek. Detta skulle enligt företagarna öka gränsdragningsproblemen och komplicera systemet i onödan. *Göta Hovrätt* påpekar att de civilrättsliga konsekvenserna av förslaget måste analyseras. Detta mot bakgrund bl.a. av att parterna ofta hänvisar till AB 92 och att den vanligaste ersättningsformen i ett kontraktförhållande i branschen är fast pris. *Rikspolisstyrelsen* befarar att systemet kommer att missbrukas genom att det i fakturan anges felaktiga uppgifter om fördelningen av arbets- och materialkostnader. Eftersom underlaget för entreprenadavdraget utgörs endast av arbetskostnader kan oseriösa entreprenörer på detta sätt undvika att avdrag görs. *Sveriges*

Bygghörmyndigheten anför att den föreslagna beskrivningen av vad som avses med "arbetskostnaden" ger upphov till följande frågor i stigande ordning om vad som avses med arbete:

1. Direkt arbete bestämt på faktisk tidsåtgång enligt samma grunder som bildar underlag för uppdragstagarens egen deklARATION för arbetsgivaravgifter och underlag för preliminärskatteavdrag på utgående löner?

2. Samma som 1 ovan med tillägg för påslag för personalkostnader t.ex. för utbildning, resor till och från uppdraget?

3. Samma som 2 ovan med tillägg för påslag för arbetsledning och andra indirekta tjänster, inklusive eget arvode?

4. Samma som 1 – 3 ovan med tillägg för beloppsunderlag enligt egna verkställda entreprenadavdrag till uppdragstagare i nästa led för uppdrag som dessa utfört med direkt anknytning till uppdragstagarens uppdrag.

5. Samma som 1 – 4 ovan med tillägg för beloppsunderlag enligt egna verkställda entreprenadavdrag till uppdragstagare i nästa led för uppdrag som dessa utfört med indirekt anknytning till uppdragstagarens uppdrag.

Bygghörmyndigheterna anför vidare att i vissa situationer blir entreprenadavdraget orimligt stort och står inte alls i proportion till de arbetsgivaravgifter och den preliminära skatt som uppdragstagaren har att erlägga. En mycket vanlig förekomst är att för vägarbeten lägga ut uppdrag på underentreprenörer eller hyra in maskiner med förare. Den ersättning som betingas för exempelvis schaktningsarbeten avser till ingen del material men en mycket stor del av ersättningen avser att täcka underentreprenörens maskinkostnader, normalt en betydligt större del än den som avser lönekostnaden för maskinföraren. *Bygghörmyndigheterna* anser att uppdragsgivaren riskerar att hamna i en betydande rättsosäkerhet eftersom han i det enskilda fallet kan ha betydande svårigheter att dela upp en fakturerad ersättning i dessa beståndsdelar. Det kan även ifrågasättas om procentsatsen är rimlig med hänsyn till det anförda. *Bygghörmyndigheterna* anför vidare att det enligt förslaget åligger uppdragsgivaren att göra korrekt entreprenadavdrag. Detta förutsätter enligt *Bygghörmyndigheterna* att denne har ett korrekt underlag, dvs. att en riktig

fördelning har gjorts i fakturan mellan ersättning för arbete och material. Såvitt Bygghörindustrierna uppfattar förslaget skall uppdragsgivaren kunna ta en uppgift i en faktura för god och göra entreprenadavdrag på den del av ersättningen som uppges avse arbete. Här finns enligt Bygghörindustrierna en mycket stor svaghet i förslaget. Såvitt de kan förstå lämnar förslaget öppet för felaktiga uppgifter om ersättningen för arbete utan att man kan utkräva något ansvar för detta. Ett enkelt sätt att undgå entreprenadavdrag är att alltid rubricera den fakturerade beloppet som ersättning för material och därmed skulle systemet vara satt ur spel.

Ersättningar under ett och ett halvt prisbasbelopp

Elektriska Installatörsorganisationen, Kylentreprenörernas Förening, Svensk Ventilation och VVS-Installatörerna anför att om entreprenadavdrag trots allt skall införas så instämmer installatörsorganisationerna i förslaget om ett fribelopp. Fribeloppet bör dock vara minst fem basbelopp per entreprenad. *Svenska kommunförbundet* anser också att fribeloppet bör sättas väsentligt högre. Kommunförbundet påpekar att syftet med lagförslaget är att komma till rätta med det organiserade skattefusket i byggbranschen och det fusket torde i de enskilda fallen avse väsentligt högre belopp än det föreslagna fribeloppet. *Rikspolisstyrelsen* pekar på att det inte kan uteslutas att det föreslagna undantaget från skyldigheten att göra entreprenadavdrag kommer att missbrukas. För att kringgå bestämmelserna kan oseriösa underentreprenörer – med eller utan beställarens kännedom – fördela sin verksamhet på flera mindre företag vars faktureringar under ett år var för sig understiger den angivna gränsen. En minskad eller slopad rätt till generella undantag från huvudregeln torde enligt Rikspolisstyrelsens uppfattning öka den brottsförebyggande effekten med entreprenadavdragsystemet. Samtidigt måste hänsyn tas till att riskerna för missbruk skall vägas mot de skäl som talar för undantagsregeln. Enligt Rikspolisstyrelsens mening bör dock missbruksrisken

beaktas när den slutliga avvägningen skall göras mellan effektiviteten i lagförslaget och den administrativa bördan för små entreprenörer. NCC och *Sveriges Bygghörmyndier* anför liknande synpunkter som Rikspolisstyrelsen. Sveriges Bygghörmyndier anför dessutom att uppenbara svårigheter kan skönjas att korrekt tillämpa regeln eftersom det gäller att kunna förutse storleken på ersättningen under ett kalenderår framåt. Detta är enligt Bygghörmyndierna inte tillfredsställande i ljuset av det betalningsansvar som kan komma att göras gällande mot uppdragsgivaren i händelse av en felaktig bedömning. En måhända positiv konsekvens av prisbasbeloppsregeln är enligt Bygghörmyndierna att den typiskt sett synes gynna små, nystartade företag som har möjlighet att endast ta uppdrag av begränsad omfattning, vilket å andra sidan kan ifrågasättas utifrån ett konkurrensperspektiv. Bygghörmyndierna anför vidare att regeln kan vara svår att tillämpa. Det är fortfarande tämligen vanligt att företag i byggbranschen har brutet räkenskapsår vilket skulle försvåra följsamhet till regeln. Med syftet att göra det föreslagna systemet effektivt bör en undantagsregel av föreslagen utformning enligt Bygghörmyndierna inte finnas.

Det civilrättsliga förhållandet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare

Svea Hovrätt påpekar att utredningen inte har någon analys av de civilrättsliga frågorna kring det föreslagna entreprenadavdraget. Hovrätten anför att det t.ex. inte framgår av utredningen hur betalning genom kvittning skall hanteras. Vidare saknas resonemang kring frågor om ändrat beteende vid fakturering, såsom att företag för att undvika krav på att entreprenadavdrag görs, endast redovisar att fakturorna avser material eller att man kommer överens om att man köper varor, t.ex. en färdig byggnad. Ytterligare frågor som enligt hovrätten kräver belysning är frågor som rör factoring och vad som därvid skall gälla – skall factoringföretaget som de facto betalar uppdragstagaren göra avdrag eller skall det alltså göras av uppdragsgivaren och i

så fall när. *Göta Hovrätt* anför att den form av entreprenadavdrag som föreslås i betänkandet är möjligen ett sätt att nå en effektivare uppbörd av skatter och avgifter men ger också svår-överblickbara konsekvenser. Förslaget grundkonstruktion innebär ett ingrepp i ett civilrättsligt avtalsförhållande mellan två parter. Hovrätten anser att en analys av de civilrättsliga konsekvenserna helt saknas i förslaget. Vidare anför hovrätten att den vanligaste avtalsformen för bestämmande av priset i ett kontraktsförhållande i bygg- och anläggningsbranschen är att arbete utförs till fast pris (jfr AB 92, som behandlar fast pris som normalfallet). Även avtalsformen arbete på löpande räkning förekommer. I betänkandet har föreslagits att entreprenadavdraget endast skall avse arbetskostnader, inte materialkostnader. Om arbete och material inte utan svårighet kan skiljas från varandra skall avdragsskyldigheten dock avse hela ersättningen. Vid avtalsformen fast pris torde i allmänhet föreligga svårighet att särskilja material och arbetskostnad. Detta får till följd att uppdragsgivaren är skyldig att erlægga entreprenadavdrag även för materialkostnader om fast pris avtalats. Analys av vilka följder detta kan få för användandet av fast pris i kontraktsförhållanden saknas i förslaget. En annan betalningsform som inte sällan förekommer i kontraktsförhållanden är att betalning erläggs genom kvittning mot egen fordran. Eftersom uppdragsgivaren i sådana fall inte betalar ut någon ersättning föreligger, såsom hovrätten förstår förslaget, inte heller skyldighet för honom att erlægga entreprenadavdrag. Analys av vad kvittningsskyldiga motfordringar får för konsekvenser för förslaget saknas. Hovrätten anser också att det kan ifrågasättas hur effektivt entreprenadavdragssystemet blir när det förefaller vara relativt lätt för parterna att kringgå skyldigheten att erlægga entreprenadavdrag genom att i en faktura specificera hela eller delar av beloppet såsom materialkostnader i stället för arbete eller underlåta att göra entreprenadavdrag under påstående att kvittning av beloppet har skett. Det kan vidare enligt hovrätten ifrågasättas om ett entreprenadavdragssystem i den form som betänkandet föreslår kommer att lösa problemen med företag

som satt i system att undandra skatt genom t.ex. falska fakturor. Möjligheten att kringgå avdragssystemet måste sammanvägas med de nackdelar som utredningen pekar på, nämligen påverkan på uppdragstagarnas likviditet och ökade administrativa kostnader för såväl uppdragstagare som uppdragsgivare. En annan fråga är vem som civilrättsligt äger rätt att göra anspråk på de medel som satts in på entreprenadkontot. I betänkandet har framförts att "Beloppet tillhör underentreprenören och tillgodoräknas honom från tidpunkten för inbetalning på entreprenadkonto, men avsikten är att säkra betalning för skatter och avgifter" (se betänkandet s. 267). Någon närmare utredning hur det förhåller sig i den frågan föreligger emellertid inte. Den civilrättsliga dispositionen kan få betydelse i flera olika situationer. Som exempel kan nämnas den situation där uppdragsgivaren försatts i konkurs och reglerna om återvinning i 4 kap. konkurslagen blir tillämpliga. Det bör vidare anmärkas att uppdragstagaren löper en risk att åsamkas dubbla kostnader. Detta blir fallet om uppdragsgivaren väl gör entreprenadavdrag men underlåter att inbetala beloppet till uppdragstagarens entreprenadkonto och ett försök till indrivning av entreprenadavdraget hos uppdragsgivaren misslyckas. Då uppstår situationen att uppdragstagaren alltjämt är ansvarig för sina egna skatter och avgifter samtidigt som han inte fått full betalning av uppdragsgivaren. Konsekvenserna av detta har enligt hovrätten inte analyserats i betänkandet.

Administration av entreprenadavdraget

Ökad administration hos företagen

Vägverket anför att ett obligatoriskt entreprenadavdrag kan vara ett sätt att komma till rätta med svartarbetet men befarar att det föreslagna systemet medför betydligt ökad administration. *Statens Fastighetsverk* anför att förslaget ger upphov till ökad administration eftersom det kräver dubbelt så många fakturor. Dessutom krävs att fakturorna specificeras på ett annat sätt än

vad som sker i dag. Redovisning och betalning av avdragsbeloppet skall enligt förslaget göras samma dag som fakturan betalas. *Riksskatteverket* anför att det blir en betungande arbetsuppgift att fylla i och skicka in en entreprenaddeklaration i anslutning till varje fakturabetalning för berörda företag inte minst för de mindre. Även för skattemyndigheterna innebär uppgiften att varje dag ta emot och registrera en betydande mängd entreprenaddeklarationer en stor och resurskrävande arbetsuppgift. *Riksskatteverket* har därför analyserat vilka konsekvenserna skulle bli för myndigheternas utredning och kontroll om redovisning av entreprenadavdragen i stället görs en gång per månad. Verket har kommit fram till att även om möjligheterna att följa en enskild betalning minskar, skulle den betydligt förenklade administrationen innebära stora vinster både för berörda företagare och skattemyndigheterna. Kontrollen torde enligt *Riksskatteverket* ändå kunna fungera tillfredsställande om särskilda krav ställs på det underlag som skall finnas hos uppdragsgivaren. *Riksskatteverket* föreslår därför att de entreprenadavdrag som gjorts under en kalendermånad skall redovisas med en klumpsumma i den skattekunde som normalt skall lämnas senast den 12 i efterföljande månad. Därefter sker avstämning mellan uppdragsgivaren redovisat belopp och av honom inbetalade medel. Vid misstämning får utredning göras av skattemyndigheten. *Sveriges Byggindustrier* anför att de administrativa merkostnaderna grovt kan hänföras till dels systemutveckling/systemanvändning, dels löpande handläggning i manuella processer. Det gäller t.ex. för betalning och betalningskontroll av inkommande fakturor, för framställning av faktureringsunderlag, utfärdande av fakturor och betalningsuppföljning och kravverksamhet, reskontraavstämning och likviditets- och betalningsplanering på dags-, vecko- och månadsnivå. Vidare tillkommer det av Bygghälsömyndigheten förutsatta deklarationsförfarandet. Byggindustrierna avstår från att göra en självständig bedömning av vad en rimlig kostnad utslaget per transaktion kan beräknas bli. Det framstår dock som uppenbart att den kostnad

på 100 kr per transaktion som Bygghöringskommissionen har använt sig av är otillräcklig. Beroendet av ett kvalitativt godtagbart aviseringsystem från skattemyndigheten beträffande in- och utgående transaktioner på entreprenadkontot har redan påtalats ovan. Avstämningsteknik och avstämningsrutiner beträffande reskontra och kassa måste anpassas med hänsyn till de transaktioner som tar vägen över entreprenadkontot i det system som föreslås. En mycket tungarbetad administrativ process hos företag med byggverksamhet är den till reskontra- och redovisningsystem bakomliggande leverantörsfakturahanteringen. I dag läggs det ned ett mycket stort arbete hos företagen med att söka förenkla och integrera förekommande flöden. Det säger sig enligt Byggindustrierna självt att de anpassningsproblem som ett system enligt det föreslagna entreprenadavdraget skulle medföra är inte överblickbara innan en närmare precisering av åtföljande systemkrav kan göras. *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Handelskammareförbundet* hänvisar till Sveriges Byggindustrier och påtalar härutöver bl.a. att för de företag med näringskod som faller inom begreppet SNI 45 bedöms omfattningen av transaktioner där entreprenadavdrag kan bli aktuellt uppgå till ca 1,4 miljoner. Till det kommer osäkerheten om det antal företag utanför SNI 45 som kommer att beröras och om var första ledet i entreprenadavdragskedjan börjar. Med 1,4 miljoner transaktioner skulle arbetskostnaden för fakturahanteringen utifrån Sveriges Byggindustriers beräkningssätt uppgå till 240 miljoner kronor årligen. I detta har ändå inte medräknats kostnaderna för hanteringen av de praktiska problem som ligger i att dela upp utbetalda ersättningar i arbetskostnader och materialkostnader när det finns underentreprenörer i flera led. *Företagarnas Riksorganisation* anför bl.a. att regeringen har visat en vilja att förenkla för småföretagen. Det finns en politisk medvetenhet om att förenklingar leder till en stimulans av näringslivet som är viktig för Sveriges framtida utveckling. Denna strävan efter att minska onödigt krångel och inte införa nya regler som ökar krånglet måste även gälla för byggbranschen. Det är viktigt att de regler som införs inte ökar den administrativa bördan på ett sådant sätt att det försvårar för

seriösa företag att starta och växa. *Näringslivets Nämnd för Regelgranskning* anför bl.a. att mot bakgrund av de omfattande nya administrativa kostnader förslagen medför för företagen anser nämnden att alternativen att på frivillig väg nå målet med minskad användning av svart arbetskraft måste utredas bättre innan nya tvingande regler övervägs.

Administration på myndighetsnivå

Riksskatteverket anför att den föreslagna uppbyggnaden av entreprenadavdragssystemet skulle kräva en omfattande utbyggnad av ett särskilt IT-system. Inom verket har ett arbete påbörjats med att utforma lämpliga handläggnings- och IT-lösningar. Det som framkommit vid arbetet har påverkat verkets yttrande på så sätt att vissa förenklingar/minskade administrativa rutiner föreslås. I betänkandet redovisas en mycket grov tidsuppskattning från verket för att leverera IT-stödet. Engångskostnaden för uppbyggnad av systemet uppskattades till ca 50 000 timmar. Även om ingen genomförandetidpunkt föreslås i betänkandet har synpunkter framförts om ett snabbt genomförande av förslaget avseende entreprenadavdrag. De närmaste åren kommer resursen för utveckling av IT-stöd inom verket att vara hårt ansträngd. Den korta tidsperioden för systemutveckling (kanske endast 9 – 10 månader) som står till förfogande kräver att resurser som är väl förtrogna med likvid-, debiterings- och kontrollsystemen kan utnyttjas. Den korta utvecklingstiden gör att en lösning som bygger på att existerande infrastruktur och existerande system t.ex. skattekontosystemet måste användas så långt det är möjligt. Verket anför vidare att förslaget kommer att innebära behov av personal för hantering och kontroll av entreprenadavdraget. Verket föreslår vissa förenklingar t.ex. automatiska utbetalningar till skattekontot och att redovisning får ske i skattedeklarationen. Detta innebär också större möjligheter att utveckla IT-stödet och att klara hantering och kontroll inom föreslagna resursramar. Ett system med ett obligatoriskt entreprenadavdrag kan enligt verket innebära ett

ökat målinflöde för kronofogdemyndigheten. På längre sikt borde systemet bli mer kostnadseffektivt. Stora resurser läggs i dag ner på kontroller av byggbranschen och risken är mycket stor att skattemyndigheten aldrig får in några pengar när beskattningsbeslut har fattats.

Omföring och utbetalning av medel

Riksskatteverket anför att det totala antalet ansökningar om omföreling/utbetalning kan komma att uppgå till 600 000 eller fler per år. Att hantera en så stor mängd ansökningar (drygt 2 700 om dagen) kommer att kräva mycket stora resurser. För att minimera hanteringen och administrationen av ansökningar både hos företagen och hos myndigheterna föreslår verket att de uppdragstagare, som inte önskar omföra inbetalda entreprenadmedel för att täcka egna gjorda entreprenadavdrag, skall kunna få avdragsbeloppet tillgodofört till det egna skattekontot med automatik. I förslaget anges att skattemyndighetens hantering vid omföreling/utbetalning av medel på entreprenadkontot skall ske skyndsamt. Det framgår påpekar Riksskatteverket inte av betänkandet exakt vad som avses med skyndsamt, men verket utgår från att begreppet skall tolkas på samma sätt som i mervärdesskattelagen. Om kortare tidsperiod avses kan kontrollproblem uppstå, eftersom entreprenadavdrag kan betalas från olika uppdragsgivare vid olika tidpunkter under en månad, vilket gör att jämförelserna vid maskinella kontroller kan vara svåra att göra annat än månadsvis. *Sveriges Byggindustrier* anför att vad Bygghörmyndigheten förutsätter med sitt förslag är att skattemyndigheten skall ta på sig rollen att svara för ett vid sidan av post- och bankgirosystemet helt fristående betalnings- och transfereringssystem. Denna funktion behövs för att säkerställa att överföringar från en uppdragstagare till en annan uppdragstagare skall kunna verkställas på rätt tid och med rätt belopp. Ett sådant system måste enligt Byggindustriernas mening utformas med hänsyn till en av Bygghörmyndigheten ej diskuterad komplexitet och med okända kostnadsaspekter såväl kontinuerligt för

systemets drift som initialt för dess uppbyggnad. Grunden för Bygghälsömyndighetens uppfattning är att den inrapportering (deklaration) som Bygghälsömyndigheten förutsätter skall ske på transaktionsbasis också måste mötas av en motsvarande och omedelbar återrapportering på transaktionsbasis från skattemyndighetens sida. Detta krävs både för att säkerställa att uppdragstagarens kassabokföring baseras på korrekt och fullgott underlag och därmed att uppdragstagaren har en aktuell och heltäckande överblick över de medel som flyter in och går ut från uppdragstagarens tillgodohavande på entreprenadkontot. En utformning av ett sådant återrapporteringssystem torde enligt Bygghälsömyndighetens mening behöva bygga på samma komponenter som i dag återfinns i nuvarande aviserings- och transfereringssystem hos Bankgirot och Postgirot. Bygghälsömyndigheterna ifrågasätter det principiellt lämpliga i att staten engagerar sig i en betalningsförmedling som utan konkurrens med hjälp av speciallagstiftning skulle överta betalningsflöden från de redan befintliga institutionerna inom bankväsendet. Vidare finns stor anledning att ifrågasätta om sådan betalningsförmedling överhuvudtaget kan bli kostnadseffektiv. Vid en schablonmässig beräkning för ett företag med 1 mkr i omsättning per månad (material tänkes betalas i snitt den 15:e i varje månad, löner den 25:e i varje månad, underentreprenörer betalas den 30:e i varje månad) där egna arbeten och underentreprenörsarbeten sammantaget utgör 50 procent av kostnaderna kommer i genomsnitt ca 130 000 kr eller 13 procent av omsättningen att vara bundet på entreprenadkontot – som högst 20 procent och för en ”normaldag” 8 procent. Bygghälsömyndigheterna förutsätter att uppdragstagaren i sin faktura till uppdragsgivaren redovisar såväl egna arbeten som underentreprenörers arbeten som underlag för entreprenadavdrag. Bygghälsömyndigheterna är också kritiska på grund av att förslaget enligt dem medför oönskade inlåsnings effekter. Det av Bygghälsömyndigheten angivna tillvägagångssättet för omföringen (efter begäran av uppdragstagaren) av uppdragsgivarens entreprenadavdrag på entreprenadkontot till uppdragstagarens skattekonto behöver kunna verkställas inom den tid som finns

tillgänglig fram till den 12:e i efterföljande månad så att medlen omgående kan användas för att betalning av egna arbetsgivaravgifter och preliminär skatt. En sådan överföring behöver kunna verkställas med en handläggningstid som är tydligt förutsebar och tillräckligt kort, säg två dagar. Bygghörmyndigheternas bedömning är att skattemyndigheten med Bygghörmyndighetens förslag i detta avseende inte kan infria ett sådant krav. En förlängd överföringstid från entreprenadkonto till skattekontot resulterar därför i att inlåsningseffekten kvarstår under ytterligare en månad. Mellan 25 och 40 procent av rörelsekapitalet enligt ovanstående förutsättningar kommer på detta sätt att vara inlåst, vilket enligt Bygghörmyndigheterna inte kan anses godtagbart. I sammanhanget kan man enligt Bygghörmyndigheterna fråga sig hur en överföring från ett entreprenadkonto till ett annat skall kunna ske i rätt tid. Om man i ett enkelt fall antar att entreprenadkedjan består av tre aktörer. En uppdragsgivare (UG) som anlitar en uppdragstagare (UT1), vilken i sin tur anlitar en uppdragstagare (UT2) för vissa arbeten. UT2 fakturerar UT1 som betalar fakturan och är skyldig att samtidigt göra entreprenadavdrag och betala in detta till entreprenadavdragskontot. För att en överföring skall kunna ske av UG:s inbetalda pengar till UT:s entreprenadkonto i rätt tid inom ramen för entreprenadkontotillgodohavandet förutsätter detta i det renovalade fallet att betalning dessförinnan erhållits från UG. *Företagarnas Riksorganisation* anser att ansökan inte skall behöva undertecknas av behörig firmatecknare utan att det skall vara möjligt att ge anställd eller t.ex. bokföringsbyrå fullmakt att ansöka om att medel skall överföras till skattekontot eller omföras på annan. Många småföretagare överlåter administrationen åt en bokföringsbyrå och att då tvingas lämna firmateckningsrätt till denna person kan i ett inledningsskede vara vanskligt. Men samtidigt är det betungande att småföretagaren tvingas åka till bokföringsbyrån för att skriva under diverse blanketter. Företagarna anser vidare att kravet på skyndsamt handläggning skall preciseras så att omföring eller utbetalning skall ske inom en vecka från ansökan inkom till skattemyndigheten. Utredningen måste vara effektiv och

skyndsamt för att uppnå målet men inte hindra seriösa företags verksamhet. Företagarna förordar en automatisk överföring till skattekontot i samband med närmast följande datum för redovisning av skatteavdrag m.m. Detta skulle innebära att den uppdragstagare som i sin tur inte har någon uppdragstagare inte behöver fylla i någon ansökan eftersom beloppet automatiskt utbetalas till skattekontot. Företagaren behöver i detta fall bara fylla i sin vanliga skattedeklaration och kontrollera saldot på sitt skattekonto och entreprenadkonto för att veta hur mycket som skall betalas in den 12:e.

Ansvarsfrågor

Riksskatteverket anför att det i förslaget inte föreskrivs hur entreprenadavdraget skall dokumenteras mellan uppdragsgivare och uppdragstagare. Då uppdragstagaren inte kan gottskrivas ett avdrag, som inte betalats genom att visa kvitto, intyg el. dyl. eller om felbetalning gjorts, är det viktigt att varje uppdragstagare kan kontrollera att gjorda entreprenadavdrag betalats in på entreprenadkontot för hans räkning. *Företagarnas Riksorganisation* anser att det är viktigt att det finns möjlighet till befrielse från betalningsansvar då en uppdragsgivare inte gjort något entreprenadavdrag. Detta för att inte uppdragsgivare skall behöva göra entreprenadavdrag för att vara på den säkra sidan. Visserligen kommer i de flesta fall uppdragsgivaren att vara befriad på grund av att uppdragstagaren fullgjort sina skyldigheter. Men det kan ändå finnas fall då det kan vara motiverat att uppdragsgivaren skall befrias trots att uppdragstagaren inte betalat in skatteavdrag m.m. t.ex. då uppdragstagaren gått i konkurs. *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Handelskammareförbundet* och *Sveriges Byggindustrier* påtalar flera betänkligheter i denna del. De anför att det i förslaget anges att en uppdragsgivare är ansvarig för ett belopp som motsvarar underlåtet entreprenadavdrag. Vad detta ansvar skall leda till i form av eventuell betalningsskyldighet och hur den skall göras gällande regleras i anslutning till företrädaransvaret. Det föreslås att ett beslut om betalningsskyldighet inte får fattas om uppdragstagaren fullgjort

sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen (1997:483) att redovisa och betala skatt i föreskriven tid. I förslaget saknas dock enligt Bygghörmyndigheterna en koppling mellan skatter och avgifter som belöper på de arbeten för vilka entreprenadavdrag skulle ha gjorts. Det innebär att det förhållandet att en uppdragstagare som inte betalat in innehållna preliminärskatter och arbetsgivaravgifter avseende arbeten som utförts åt någon helt annan än den aktuella uppdragsgivaren – alternativt att uppdragstagaren häftar i annan skatteskuld än för preliminärskatter och arbetsgivaravgifter – leder till att betalningsskyldighet kan åläggas uppdragsgivaren och då trots att uppdragstagaren fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen avseende de arbeten som utförts åt den aktuella uppdragsgivaren. I specialmotiveringen kan utläsas att det skall finnas en koppling mellan uppdragstagarens underlåtenhet och underlåtet entreprenadavdrag hos uppdragsgivaren. Lagtexten bör enligt Bygghörmyndigheterna göras tydlig för att undvika missförstånd. Vidare anför Bygghörmyndigheterna att om en uppdragsgivare betalar en à-contofaktura från uppdragstagaren avseende ett fastprisarbete och någon uppdelning av arbete och material inte låter sig göras och det visar sig att uppdragstagaren inte betalat vare sig arbetsgivaravgifter eller preliminär skatt avseende de arbeten som utförts, så blir uppdragsgivaren betalningsskyldig för ett belopp som motsvarar 40 procent av hela ersättningen trots att den ersättning som uppdragsgivaren betalat till stor del avser material. Det belopp som han blir betalningsskyldig för kan i det enskilda fallet överstiga vad uppdragstagaren har att erlægga i arbetsgivaravgifter och innehållen preliminär skatt för anställda. Exemplet visar enligt Bygghörmyndigheterna hur ogenomtänkt förslaget är i denna del. Slutligen kan enligt Bygghörmyndigheterna noteras att den uppdragstagare som vill tillhandahålla en entreprenadtjänst utan åtföljande risk för uppdragsgivaren att bli betalningsskyldig för ett underlåtet entreprenadavdrag lägger ut allt arbete på en uppdragstagare som han kontrollerar. Därmed har han inga skyldigheter enligt skattebetalningslagen kopplade till arbetena. Bygghörmyndigheterna uppfattar förslaget så att det är ointressant om det är uppdragstagaren själv som utfört detta arbete eller om det är någon som denne i sin tur har anlitat för arbetet i fråga – hela ersättningen för arbete är under-

lag för entreprenadavdrag. Detta rimmar emellertid illa med uppdragsgivarens betalningsansvar som, enligt Bygghälsömyndighetenens tolkning, omfattar endast underlåtet entreprenadavdrag kopplat till uppdragstagarens brister i att fullgöra sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen. Uppdragstagaren har inga skyldigheter enligt skattebetalningslagen vad gäller dennes anlidade uppdragstagare varför det inte finns någon anledning att låta skyldigheten att göra entreprenadavdrag omfatta ersättning för arbete utfört av någon annan än den aktuella uppdragstagaren. *Göta Hovrätt* och *Svea Hovrätt* undrar vem som civilrättsligt äger rätt att göra anspråk på de medel som satts in på entreprenadkontot. Den civilrättsliga dispositionen kan enligt hovrätterna få betydelse i flera olika situationer. Som exempel kan nämnas den situation där uppdragsgivaren försatts i konkurs och reglerna om återvinning i 4 kap. konkurslagen blir tillämpliga. *Göta Hovrätt* anmärker vidare att uppdragstagaren löper en risk att åsamkas dubbla kostnader. Detta blir fallet om uppdragsgivaren väl gör entreprenadavdrag men underlåter att inbetala beloppet till uppdragstagarens entreprenadkonto och ett försök till indrivning av entreprenadavdrag hos uppdragsgivaren misslyckas. Då uppstår situationen att uppdragstagaren alltjämt är ansvarig för sina egna skatter och avgifter samtidigt som han inte fått full betalning av uppdragsgivaren. Konsekvenserna av detta har inte analyserats i betänkandet. *Ekobrottsmyndigheten* anför att enligt förslaget införs ett solidariskt betalningsansvar för företrädare för en juridisk person när den senare inte gjort sitt entreprenörsavdrag. Detta skall dock inte gälla om företrädaren före det att betalning skall ske vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intresse. Tanken med ett solidariskt betalningsansvar är enligt *Ekobrottsmyndigheten* god, men frågan är i vilken utsträckningen den kan komma att tillämpas. Antingen så finns det pengar i bolaget att betala med och då uppstår inte situationen. Saknas pengar gör man en avveckling av bolaget på föreskrivet sätt. Underlåter man att göra den samlade avveckling som föreskrivs är risken påtaglig att det inte finns några pengar att kräva in. Måhända är det enda som möter myndigheterna en

medellös så kallad målvakt. Värdet av den föreslagna bestämmelsen ifrågasätts därför av Ekobrottsmyndigheten och visar också på behovet av verkningfulla straffbestämmelser.

Likviditetspåverkan

Skanska, Riksbyggen och *SABO* påpekar att det är viktigt att avdraget utformas på så sätt att det inte leder till allvarliga likviditetsproblem för mindre företag. *Kammarrätten i Göteborg* anför att det är svårt att fullt ut överblicka vilka konsekvenserna av systemet skulle bli för de berörda aktörerna. – Under förutsättning att skattemyndigheten förmår hantera en begäran om utbetalning eller omförelse av gjorda avdrag skyndsamt bör likviditetspåfrestningen inte bli alltför betungande, särskilt som avdraget belopp kan användas till betalning av samtliga skatter och avgifter som betalas över skattekontot. *Göteborgs stad, Landstingsförbundet* och *Kommunförbundet* anför att Bygghöringskommissionens beräkningar förutsätter att bankerna är beredda att ställa ökad likviditet (checkkredit) till företagens förfogade och att några sådana garantier inte finns. Staden pekar också på att differensen mellan skatteförvaltningens inlåningsränta och den ränta företagen måste betala till bankerna är betydande. Självfallet medför ett införande av entreprenadavdrag likviditetsproblem för de uppdragstagare för vilka avdrag skall göras. I betänkandet har företagets merkostnad beräknats till 0,14 procent mätt i procent av omsättningen, vilket inte är intressant om man inte tar hänsyn till vad förslaget medför i ökade krav på säkerheter alternativt ökad egen kapitalinsats för att klara försörjningen av ytterligare rörelsekapital. *Sveriges Byggindustrier* anför att vad som är relevant i första hand är inte om man kommer fram till om räntekostnaden utgör 1,4 eller 1,6 promille eller något annat värde av omsättningen. Det är ett problem i sig genom att det påverkar företagets vinstmarginaler och i förlängningen också byggkostnaderna. För det enskilda företaget är dock den avgörande frågan hur mycket mera rörelsekapital företaget behöver för att kunna fortsätta sin verksamhet. I sin tur är detta beroende av tillgången till säkerheter för utökad kredit, alternativt

beställares betalningsvilja att lämna förskott utan säkerhet, alternativt möjligheterna till ökad egen kapitalinsats. Byggindustrierna anför vidare att förutsättningarna givetvis varierar starkt mellan enskilda företag. En allmän uppfattning är dock att det är särskilt de mindre företagen som befinner sig i ett utsatt läge. Liknade synpunkter mot förslaget framförs av *Installatörerna*, som anför bl.a. att de fakturerande företagen tvingas vänta på betalningen vilket innebär en allvarlig urholkning av likviditeten. Kostnaderna för utökade checkkrediter eller banklån ökar betydligt för många mindre företag. Svårigheterna för mindre företag, särskilt nystartade sådana, att få lån ökar och detta kommer enligt *Installatörerna* att leda till färre antal nyetableringar och därmed minskad konkurrens. *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Företagarnas Riksorganisation* anför att det för det enskilda företaget är en avgörande fråga hur mycket mera rörelsekapital företaget behöver för att fortsätta att bedriva sin verksamhet relaterat till den möjlighet till utökade kreditmöjligheter respektive ökad finansiering med eget kapital som företaget i så fall verkligen har. Förutsättningarna till ökad egen kapitalinsats varierar starkt mellan enskilda företag. Under alla omständigheter befinner sig de mindre företagen normalt sett i ett särskilt utsatt läge. *Företagarnas Riksorganisation* anför att i betänkandets anges det ökade kapitalbehovet till 3 procent av årsomsättningen. Detta innebär för ett småföretag med 3 miljoner i omsättning att det ökade kapitalbehovet är 90 000 kr. Ofta uppger svenska småföretag att det är svårt att få ytterligare krediter från banker då de saknar ytterligare säkerheter. Småföretagaren kommer i dessa fall att få satsa ytterligare kapital i sitt företag antingen som lån eller aktiekapital. Soliditeten i byggverksamhet var 27 procent år 2000. Om medel skall skjutas till av småföretagaren för att inte ändra nyckeltalet skall småföretagaren skjuta till 24 300 kr och dessutom se till att det finns säkerhet för resterande skuld (65 700 kr) t.ex. via borgen eller inteckning i fastighet. Med andra ord kan det som i betänkandet ses som en räntekostnad på 4 200 kr innebära en ökad risk för småföretagaren genom att sparkapitalet binds upp i företaget. Samtidigt bör man komma ihåg att nettoförmögenhetens medianvärde

för samtliga individer var 34 000 kr år 2000. Om småföretagaren personligen skall lämna ytterligare säkerhet t.ex. i form av ytterligare in-teckning i sitt hus så kan det bli svårt om inte småföretagaren – vid sidan av sitt företag – har en större nettoförmögenhet än genomsnittet. Det aktuella exemplet motsvarar ett krav på en höjning av det egna kapitalet för byggföretag på ungefär 25 000 kr. Företagarna vill erinra om alla de åtgärder som vidtogs i samband med den senaste höjningen av minimiaktiekapitalet för att förhindra betydande skadeverkningar för småföretag. Bygghörmyndigheten har inte tagit hänsyn till att det ökade kapitalkravet kan medföra några problem. Ett sätt att kompensera för räntekostnaden är att uppdragstagarna tillgodoförs ränta på medel på entreprenadkontot. Problemet är att inbetalade belopp förhoppningsvis är endast kort tid på entreprenadkontot innan de förs över till skattekontot, omförs eller utbetalas och att det därför blir många beräkningar för ett och samma företag som gör att systemet blir krångligt.

Kontroll och sanktioner

Riksskatteverket anför att om entreprenadavdragssystemet skall bli effektivt är det avgörande att utbetalning från entreprenadkontot till skattekontot inte görs utan att nödvändiga kontrollåtgärder från skattemyndighetens sida vidtagits. Det är därför väsentligt att det av lagens förarbeten klart framgår att medel inte kan utbetalas från entreprenadkontot till skattekontot med mindre än att skattemyndigheten dessförinnan kunnat konstatera att uppdragstagaren fullgjort sin skyldighet att lämna skattedeklaration och att maskinella avstämningar hinner ske. Då tidpunkterna för när ett arbete faktureras kan variera både mellan företag och inom ett företag beroende på arbetets art kommer de maskinella avstämningarna att vara grova. I vart fall inledningsvis får man räkna med att ett stort antal förfrågningar, besök och revisioner kommer att göras. Om en utredning påbörjas måste skattemyndigheten ha möjlighet att stoppa utbetalning till skattekontot under utredningens gång.

Uppdragstagaren kan medges anstånd med betalning enligt föreslagna regler i skattebetalningslagen. Innehållna entreprenadavdrag tillgodoförs uppdragstagaren per inbetalningsdagen för entreprenadavdraget när utbetalning sker till skattekontot. Det innebär att uppdragstagaren inte drabbas av sanktionsavgifter eller räntekostnader om utredningen visar att den lämnade redovisningen är riktig. För att skattemyndigheterna skall ha möjlighet att kontrollera av uppdragsgivare redovisat entreprenadavdrag måste särskilda krav ställas på det underlag som skall finnas. Erfarenheterna från genomförda kontroller visar att de företag som tillhandahåller svart arbetskraft ofta saknar räkenskaper. Det måste därför vara uppdragsgivaren som på begäran skall presentera ett underlag för att han gjort entreprenadavdrag enligt gällande regler. I förslaget anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en entreprenaddeklaration skall ta upp. Eftersom Riksskatteverket föreslår att särskild entreprenaddeklaration inte skall lämnas, bör föreskrifter i stället utfärdas om vilket underlag som skall tillhandahållas för kontroll av gjorda entreprenadavdrag. *Företagarnas Riksorganisation* har inget att invända mot förslaget i denna del. Men vill understyrka vikten av att begäran av uppgifter och revision görs med omdöme så att inte företagare i onödan drabbas av kostnader för framtagande av uppgifter m.m. *Ekobrottsmyndigheten* anför att det i förslaget inte finns någon straffsanktionering av de föreslagna bestämmelserna. Det anges vidare att entreprenadavdraget inte är att betrakta som en skatt eller avgift. Detta innebär, konstaterar *Ekobrottsmyndigheten*, att skattebrottslagen (1971:69) inte i alla delar kan bli tillämplig på entreprenadavdraget. Skattebrottslagens konstruktion lämpar sig enligt *Ekobrottsmyndigheten* dock väl för att beivra den typ av beteenden som med det föreslagna systemet skulle vara straffvärda. *Ekobrottsmyndigheten* anför att med synsättet att entreprenadavdraget är en skatt skulle skattebrottslagen vara tillämplig fullt ut på den nya lagen och ett effektivt och beprövat sanktionssystem finnas klart att tillämpas. Finner man att denna

lösning inte är möjlig bör man enligt Ekobrottsmyndigheten överväga att med skattebrottslagen som modell införa straffbestämmelser i den nya lagen. Ekobrottsmyndighetens uppfattning är således att en ny lagstiftning som den nu föreslagna inte bör sjösättas helt utan straffbestämmelser. Även om den föreslagna lagen troligen når långt i kampen mot den svarta arbetskraften i byggsektorn så finns det alltid personer som lyckas kringgå systemet. Det är då enligt Ekobrottsmyndigheten av stor vikt att ha verkningfulla straffbestämmelser som träffar ett icke önskvärt beteende som till exempel underlåtenhet att göra föreskrivet entreprenadavdrag.

Konkurrens- och etableringsfrågor

Fortifikationsverket och *Konkurrensverket* påtalar vikten av konkurrensneutralitet. Konkurrensverket anför att om ett system med entreprenadavdrag skall införas så förordar verket att det görs obligatoriskt. Konkurrensvillkoren blir då lika för samtliga företag. Ett frivilligt system skulle enligt Konkurrensverket kunna försvåra för okända eller nyetablerade företag på marknaden. *Målarmästarnas Riksförening* påpekar att till stor del beror problemet med svart arbetskraft i byggbranschen på det rådande upphandlingssystemet. En byggherre har i dag i allmänhet ingen insikt eller kontroll över aktörerna på sitt bygge. I de båda upphandlingsformerna generalentreprenad och totalentreprenad överlåter byggherren till kontrakterad huvudentreprenör att upphandla och ansvara för övriga inblandade underentreprenörer. I praktiken innebär det ofta att, efter det huvudentreprenören kontrakterats av byggherren så påbörjas en eller flera omgångar av vad som i branschen kallas "prutrundor". Vid dessa "prutrundor" matchas olika underentreprenörers anbud mot varandra och lägsta pris upphandlas. Huvudentreprenörens maktposition utnyttjas till fullo. Angelägnast, sämst kalkylerare eller kanske till och med oärligast kan då bli den som upphandlas. Upphandling av tjänster görs dessutom sällan vid kontraktstillfället mellan byggherre och t.ex.

generalentreprenör. Det görs i allmänhet mycket sent, ofta endast någon vecka innan arbetena förväntas påbörjas. Med denna ordning vid upphandling är det lätt hänt att inte helt seriösa företag blir kontrakterade som underentreprenörer eller för den delen, som underentreprenörer till underentreprenörer. En ordning där alla involverade underentreprenörer skall vara namngivna och upphandlade vid kontraktstillfället mellan byggherre och huvudentreprenör, kommer att begränsa problemet med svartjobb och ekonomiska brott väsentligt. För tillkommande upphandlingar bör ansvarsfrågan för skatter och avgifter för underentreprenörer läggas på huvudentreprenören/byggherren, dock ej med möjlighet att avsätta fakturabelopp på skattekonton. Det pågår ett intressant bygge där ett liknande system tillämpas. Bygget av nytt polishus i Uppsala upphandlas enligt ett system där huvudentreprenören förbinder sig att kontrollera de underentreprenörer som anlitas enligt en metod som kallas prevision. Detta och andra försök med alternativa upphandlingsformer bör enligt vår mening utvärderas innan andra åtgärder beslutas. *NCC* anför att det föreligger risk för att förslaget innebär att konkurrensen snedvrids så till vida att olika sätt att upphandla byggentreprenader behandlas olika; t.ex. kan ett byggleddningsföretag som i sig omfattas av entreprenadavdrag upphandla bygguppdraget för beställarens räkning varvid anlitate underentreprenörer fakturerar beställaren direkt. Är beställaren då en uppdragsgivare som inte har egen byggverksamhet, t.ex. *Posten*, skall entreprenadavdrag inte ske. Vid en traditionell upphandling skulle motsvarande ersättningar till underentreprenörer ha omfattats av entreprenadavdrag, eftersom faktureringen i sådant fall ställs till huvudentreprenören och inte till beställaren, *Posten*. *Sveriges advokatsamfund* anför att förslaget effektivt kommer att försvåra varje nyetablering inom byggsektorn och att det därmed svårligen låter sig förenas med Bygghörmissionens huvuduppgift att föreslå åtgärder som är ägnade att främja konkurrensen inom byggsektorn.

Rättssäkerhetsfrågor

Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Handelskammareförbundet anför att enligt förslaget skall entreprenadavdrag göras även i de fall uppdragstagaren saknar F-skattsedel och uppdragsgivaren således har att betala sociala avgifter och göra avdrag för preliminär skatt. Med förslaget lär ersättning till uppdragsgivarens egen personal – om uppdragsgivaren är verksam i bygg- eller anläggningsbranschen – kunna föranleda skyldighet att göra entreprenadavdrag. Detta kan enligt de två remissinstanserna knappast vara avsikten, men är enligt dem belysande för de komplikationer och rättssäkerhetsproblem som ett genomförande av lagstiftningen skulle ge upphov till. – De påpekar vidare att det inte finns något samband mellan entreprenadavdraget och den skatt som uppdragstagaren har att betala och att man eventuellt skulle kunna hävda att entreprenadavdrag utgör en form av säkerhet för inbetalning av anställdas skatter och avgifter. Även detta är dock fel enligt föreningens mening eftersom entreprenadavdraget bestäms utan koppling till uppdragstagarens skyldigheter att betala skatt- och avgifter. I de fall material- och arbetskostnader inte går att särskilja skall entreprenadavdraget beräknas på totalsumman och även i detta fall saknas naturligtvis någon form av samband med skattskyldighet. Om en uppdragstagare har skulder på skattekontot skall enligt förslaget gjorda entreprenadavdrag tas i anspråk för att kvitta dessa skulder. Eftersom entreprenadavdraget inte har någon koppling till skattskyldigheten betyder förslaget enligt dessa remissinstanser en överblickbar utvidgning av preliminärskatteuttaget samtidigt som staten skapar en form av oreglerad förmånsrätt för skatter och avgifter. Slutligen understryker de att förslaget att införa krav på prövningstillstånd i mål om entreprenadavdrag till kammarrätten är oacceptabelt. Den lagstiftning som föreslås är oklar och lämnar ett stort utrymme för godtycke vid tillämpningen. Till detta kommer de stora ekonomiska konsekvenserna för enskilda personer som kan bli aktuella vid olika ingripanden med stöd av lagen.

Lagtekniska frågor och författningskommentarer

Allmänna lagtekniska frågor

Riksskatteverket föreslår i ett par avseenden förenklingar i det föreslagna entreprenadavdragssystemet som i sin tur också medför lagtekniska förändringar. Riksskatteverket föreslår att entreprenadavdraget skall redovisas i skattedeklarationen samt att en utbetalning av entreprenadavdrag till skattekonto inte skall föregås av ett ansökningsförfarande. Det kan enligt verket ifrågasättas om de föreslagna bestämmelserna om automatiska beslut lämpar sig för det föreslagna avdragssystemet. Det är kopierat från skattebetalningslagens bestämmelser om beslut i enlighet med den redovisning av skatt som redovisats i skattedeklaration. Dessa beslut ingår som ett led i regelverket om beskattningsbeslut. Riksskatteverket påpekar att entreprenadavdragen inte utgör skatt i skattebetalningslagens mening utan belopp som skall dras av, betalas in och redovisas för att säkra betalningen av skatt i ett senare skede, för betalningsmottagaren eller för dennes underentreprenörer. Ett avdragsbelopp som inte redovisats och betalats skall inte tillgodoräknas betalningsmottagaren. Mot bakgrund av vad som nu sagts om de skillnader av principiell natur som finns mellan redovisade entreprenadavdrag och redovisad skatt finner verket att bestämmelser om automatiska beslut synes innebära en tyngande administrativ överbyggnad utan att några formella eller praktiska fördelar uppnås. Riksskatteverket föreslår därför att besluten om entreprenadavdrag slopas.

Författningskommentarer till den föreslagna lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar

1 – 2 §§

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelserna. *Nacka tingsrätt* pekar på att termen ”bygg- eller anläggningsarbete” inte närmare definieras i 1 §. En bestämmelse av sådan central betydelse som

det här rör sig om bör enligt tingsrättens mening framgå av lagen och inte av förarbetena till denna. Tingsrätten förordar en lösning liknande den som finns i 1 kap. 5 § lagen (1992:1528) om offentlig upphandling, nämligen att en hänvisning sker till en bilaga – förslagsvis SNI 92 avd. F – i vilken exempel på bygg- och anläggningsarbeten ges. Tingsrätten delar Bygghörmyndighetens bedömning att uppräkningslistan i SNI 92 inte bör anses uttömmande. Tingsrätten föreslår därför att 1 § i förslaget till lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar utvidgas med ett tredje stycke med följande innehåll. ”Med bygg- och anläggningsarbete avses sådant arbete som anges i bilagan till denna lag. Till bygg- och anläggningsarbete räknas också projektering och ritning samt övriga uppdrag som har ett direkt samband med sådan verksamhet som anges i bilagan.”

Kammarrätten i Göteborg anser att eftersom lagen ålägger uppdragsgivaren skyldigheter som, om de inte uppfylls, kan få kännbara ekonomiska konsekvenser och inskränker uppdragstagarens förfoganderätt över medel som tillhör honom måste lagens tillämpningsområde anges så klart som möjligt. Enligt kammarrättens mening bör det framgå av den inledande paragrafen att lagen inte är tillämplig vid privatpersoners köp av tjänster. Första stycket bör därför enligt kammarrätten ges följande formulering. ”Denna lag innehåller bestämmelser om skyldighet för uppdragsgivare som bedriver näringsverksamhet att göra avdrag från ersättning för bygg- eller anläggningsarbete som lämnas till uppdragstagare (entreprenadavdrag) och som utförs på plats i Sverige som skulle kunna utgöra ett fast driftställe enligt 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229).”

Kammarrätten anför vidare att Bygghörmyndigheten hänvisar till SNI 92 och innehållsbeskrivningar till denna standard. Avsikten är inte att den uppräkningslista som finns där skall vara uttömmande och som allmän vägledning för avgränsningen anges att överhuvudtaget alla arbeten som utförs på byggnader eller anläggningar, rivning och schaktning samt grundarbeten på byggnader och anläggningar omfattas av begreppet. De exempel som Bygghörmyndigheten ger på arbeten som inte ingår i SNI 92, men ändå skall omfattas av lagens tillämpningsområde –

projektering, ritning och konstruktion - träffas inte av den allmänna vägledningen. Det finns således enligt kammarrätten en uppenbar risk för gränsdragningsproblem i fråga om arbeten som inte omfattas av SNI 92. För att i största möjliga utsträckning undvika oklarheter bör enligt kammarrättens mening förarbetena uppta en utförligare exemplifiering av arbeten som trots att de inte ingår i SNI 92 ändå skall anses som bygg- och anläggningsarbeten. När ersättning avser såväl bygg- och anläggningsarbete som annat arbete eller material gäller avdrags-skyldigheten enligt lagförslaget 1 § andra stycke hela ersättningen om de olika ersättningsbeloppen inte utan svårighet kan skiljas från varandra. Vilka krav som skall ställas på fakturans innehåll och vilket utrymme det finns för utbetalarens egna uppskattningar i detta avseende framgår inte av betänkandet. Förtydliganden krävs för att uppdragsgivaren skall kunna bedöma på vilket underlag avdraget skall beräknas. *Svenska Kommunförbundet* anför att Bygghörmyndigheten förefaller utgå ifrån att det fakturerade beloppet enbart täcker in direkta löner och direkt material. Vid sådant förhållande torde det ofta men inte alltid vara möjligt att göra en uppdelning av fakturabeloppet. Då så inte är fallet blir uppdelningen enligt kommunförbundet mer komplicerad eftersom även indirekta kostnader och vinstpåslag skall tas med i beräkningen. Därmed uppstår enligt kommunförbundet en betydande risk för att skattemyndigheten kan komma att anse att rekvisitet i lagtexten, om att de olika beloppen inte utan svårighet kan skiljas från varandra, är uppfyllt varvid entreprenadavdraget skulle ha gjorts på hela beloppet. Utgången av en sådan prövning i domstol får anses oviss. För den företagare som anser sig ha gjort en rimlig uppdelning av samtliga kostnader och gjort entreprenadavdraget enbart på direkta lönekostnader och inte får gehör för sin utredning kan de ekonomiska konsekvenserna enligt kommunförbundet bli förödande. Kommunförbundet anser att regeln om att avdrag skall kunna göras på hela ersättningen av detta skäl skall utgå. I stället bör det direkt framgå av lagtexten att entreprenadavdrag enbart skall ske på den del av ersättningen som kan anses belöpa

på direkta lönekostnader. På övriga delar av ersättning, vare sig den avser direkta materialkostnader eller andra indirekta kostnader och vinst, skall enligt kommunförbundet inget avdrag göras. Kommunförbundet anser vidare att en dispensregel bör införas i denna paragraf som medför att företagen efter ansökan kan bli befriade från att göra entreprenadavdrag. Det förefaller t.ex. onödigt att Skanska skall tvingas göra entreprenadavdrag på sina utbetalningar till NCC. På samma sätt är det när mindre och medelstora företag, som är kända för att sköta sina skatter, gör affärer med varandra.

3 – 6 §§

Riksskatteverket anser att bestämmelserna är överflödiga med hänsyn till förslaget att slå ihop Riksskatteverket och skattemyndigheterna till en myndighet.

7 §

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelsen.

8 §

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelsen.

9 §

Riksskatteverket anför att möjligheten att meddela befrielse enligt andra stycket kan utgå. Om det i efterhand framkommer att en uppdragsgivare inte gjort föreskrivet entreprenadavdrag och det föreligger s.k. befrielsegrund, bör ansvar för uppdragsgivaren för uppdragstagarens obetalda skatter i stället underlåtas. För detta bör enligt verket inte krävas något formellt beslut. *Svenska Kommunförbundet* noterar att som regeln är skriven så behöver skattemyndigheten inte meddela befrielse även om synnerliga skäl föreligger. Någon sådan möjlighet torde inte vara avsedd. I detta sammanhang kan enligt kommunförbundet en jämförelse göras med reglerna om skattetillägg och eftergiftsgrunderna för skattetillägg. Det föreligger principiellt ett strikt ansvar för att uppgifterna i en deklARATION är korrekta. Är de felaktiga i något avseende, och även om något uppsåt inte föreligger, så påförs

skattetillägg. Skattetillägg kan efterges om vissa förutsättningar är uppfyllda. Lagtekniskt finns ett betydande utrymme för att efterge skattetillägg till skillnad från vad som nu föreslås för att erhålla befrielse från skyldighet att göra entreprenadavdrag. Trots att det finns ett generöst utrymme i lagtexten för att efterge skattetillägg är det svårt att erhålla sådan eftergift även om inget uppsåt finns och det fel som gjorts i det allmänna rättsmedvetandet framstår som ursäktligt. Med motsvarande restriktiva rättstillämpning vad gäller möjligheten att erhålla befrielse från att göra entreprenadavdrag i kombination med ett väsentligt snävare utrymme för befrielse i lagtexten är det kommunförbundets uppfattning att möjligheten till befrielse är obefintlig. Förbundet anser att ett strikt ansvar när fel gjorts utan uppsåt inte skall kunna utkrävas, i synnerhet som det kan få allvarliga konsekvenser för företaget och dess ägare. Förslaget om strikt ansvar i nu beskriven situation är inte proportionellt och bör därför enligt kommunförbundet inte genomföras.

10 §

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelsen. *Svenska Kommunförbundet* anför att den föreslagna procentsatsen stämmer under förutsättning att avdraget enbart tas ut på den del av ersättningen som avser direkt lön. Utifrån de oklarheter som finns beträffande tolkningen av 1 § finns en uppenbar risk att den föreslagna procentsatsen kommer att räknas på all ersättning eller på all ersättning utom direkta materialkostnader varvid avdraget i så fall blir för högt. Kommunförbundet anser att dessa oklarheter i 1 och 10 §§ måste undanröjas.

11 – 15 §§

Riksskatteverket ser fördelar i att uppdragsgivaren i stället redovisar entreprenadavdraget i en skattedeklaration. Det bör då ankomma på Riksskatteverket att i enlighet med en delegationsbestämmelse föreskriva vilka uppgifter om entreprenadavdrag som skall lämnas i skattedeklarationen. I övrigt bör enligt verket

skattebetalningslagens regler om skattedeklarationer gälla. Enligt Riksskatteverket kan 11 § andra stycket och 12 – 15 §§ utgå.

16 – 17 §§

Riksskatteverket anför att det saknas anledning att genom beslut fastslå att entreprenadavdrag gjorts på visst sätt. 16 – 17 §§ kan därmed utgå.

18 – 20 §§

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelserna. Eftersom entreprenadavdrag inte skall kunna bestämmas genom omprövningsbeslut kan 20 § tredje stycket utgå enligt Riksskatteverket.

21 – 25 §§

Riksskatteverket anför att eftersom entreprenadavdrag inte skall bestämmas genom automatiska beslut som kan omprövas kan bestämmelserna i 21 – 25 §§ utgå. Vidare anför verket att eftersom redovisning av entreprenadavdraget föreslås ske i en skattedeklaration behövs inte någon bestämmelse om anstånd med att lämna redovisning. I 17 kap. 1 § skattebetalningslagen finns redan en bestämmelse om anstånd med att lämna skattedeklaration. En uppdragstagare bör enligt Riksskatteverket kunna göra anspråk på att få ut hela eller del av inbetalt entreprenadavdrag, t.ex. därför att det varit tveksamt om skyldighet förelegat att göra entreprenadavdrag på en ersättning som utbetalts till honom. I vissa fall kan det finnas tillräckligt underlag för att bevilja utbetalning av medel till hans skattekonto. Är utredningen av entreprenadavdraget inte avslutad, bör uppdragstagaren enligt Riksskatteverket kunna ansöka om anstånd med inbetalning av sina skatter och avgifter enligt den nya bestämmelsen i 17 kap. 7 a § skattebetalningslagen som verket föreslår.

26 – 30 §§

Riksskatteverket anför att eftersom det finns en viktig principiell skillnad mellan begreppen omföring och utbetalning och då verket föreslår att utbetalning skall ske utan något

ansökningsförfarande bör dessa åtgärder inte behandlas under gemensam rubrik. I stället bör rubrikerna "Ansökan om omföring" respektive "Utbetalning från entreprenadkonto" användas. Riksskatteverket föreslår att bestämmelserna i 30 § första och andra styckena utgår då utbetalning avses ske utan föregående ansökan och att övriga bestämmelser behålls. Om 28 § anför *Svenska Kommunförbundet* att det är förbundets uppfattning att omprövning i många fall inte sker snarast. Det finns även exempel där snarast innebär mer än ett år och i något fall ännu längre tid. Kommunförbundet anser att skarpare och tydligare krav bör kunna ställas på skattemyndighetens handläggningstider i detta avseende.

31 §

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelsen men anför att i lagen måste föreskrivas en möjlighet för skattemyndigheten att spärra medlen på entreprenadkontot vid behov av en grundligare utredning. Att sådant beslut måste fattas inom viss tid kan enligt verket lämpligen regleras i en förordning eller annan verkställighetsföreskrift.

32 – 36 §§

Riksskatteverket anför att uppdragstagaren har rätt till intäktsränta på medel som inbetalats på hans entreprenadkonto. Verket har föreslagit att en ansvarsbestämmelse på grund av underlåtet entreprenadavdrag bör införas i skattebetalningslagen. Om skattemyndigheten således gör en uppdragsgivare ansvarig på grund av underlåtet entreprenadavdrag, skall kostnadsränta påföras honom enligt skattebetalningslagen föreslår Riksskatteverket. Övriga ränteregler enligt entreprenadavdragslagen kan enligt verket då utgå.

37 – 45 §§

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelserna och påtalar att den utredning som måste regleras i entreprenadavdragslagen är framför allt utredning i samband med behandling av en ansökan

om omföreling, och i samband med utbetalning från entreprenadkontot. För dessa syften finns behov av regler såväl om skyldighet att hålla ett underlag om bygg- och anläggningsuppdrag tillgängligt för skattemyndigheten, som regler om föreläggande, besök och revision. Även i fråga om ansvarsbeslut mot uppdragsgivaren torde – åtminstone i ett tidigt skede av utredningen - entreprenadavdragslagens regler om utredning behövas.

46 – 47 §§

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelserna och anför att de är mycket betydelsefulla för att systemet med entreprenadavdrag skall bli effektivt. Enligt Bygghörmyndigheten lagförslag är uppdragsgivaren betalningsskyldig för det belopp som svarar mot vad han underlätit att dra av. Såvitt kan utläsas av betänkandet avses då ansvar för entreprenadavdrag. Riksskatteverket vill dock framhålla att det vore mest ändamålsenligt att göra uppdragsgivare solidariskt betalningsansvarig för skatter och avgifter som uppdragstagare inte betalat. Detta skulle innebära att ansvarsbeslutet blir ett beskattningbeslut. Riksskatteverket förordar därför att möjligheten att föra in ansvarsbestämmelsen i skattebetalningslagen bör övervägas. Genom att infoga ansvarsbestämmelsen i skattebetalningslagen kan den lagens bestämmelser om ränta, omprövning, överklagande, regressrätt, indrivning och verkställighet göras tillämpliga på ett naturligt sätt. I entreprenadavdragslagen skall då hänvisas till att underlåtenhet att göra föreskrivet entreprenadavdrag kan medföra ansvar enligt 12 kap. 3 a § skattebetalningslagen. Vidare anför Riksskatteverket att beslut om ansvar bör avse ett belopp motsvarande vad uppdragsgivaren borde ha dragit av samt eventuellt en sanktionsavgift. Det är viktigt att uppdragsgivaren kan påföras ansvar för skatter och avgifter som uppdragstagaren borde ha påförts, dvs. efter utredning om eventuell svart arbetskraft hos denne – och då även okänd sådan. Ansvar måste kunna åläggas uppdragsgivaren även om skatter och avgifter inte påförts uppdragstagaren och inte heller kommer att kunna påföras denne t.ex. på grund av konkurs. Det solidariska

betalningsansvaret bör enligt Riksskatteverket utlösas på objektiva grunder, dvs. så snart uppdragsgivaren inte har gjort föreskrivet entreprenadavdrag och det finns skatter som borde ha påförts och betalats av uppdragstagaren. Det bör således inte krävas att skattemyndigheten kan visa att avdragskyldigheten varit uppenbar för någon. Jämför vad som föreskrivs i fråga om solidariskt betalningsansvar enligt 12 kap. 3 § skattebetalningslagen. Det har enligt verket visat sig att skattemyndigheten i praktiken har ett i det närmaste hopplöst bevisläge i sådana ärenden. Om ansvarsbestämmelsen utformas med 12 kap. 3 § skattebetalningslagen som förebild, riskerar den enligt Riksskatteverket att bli verkningslös. Ett ansvarsbeslut torde enligt Riksskatteverket i många fall aktualiseras efter en närmare kontroll av uppdragsgivarens och uppdragstagarens skatteförhållanden. En yttersta gräns för ett sådant beslut bör därför vara dagen för preskriptionen av uppdragstagarens skatter. Det kan finnas anledning att i sammanhanget beröra frågan om förutsättningarna för efterbeskattning enligt 21 kap. 11 – 12 §§ skattebetalningslagen måste vara uppfyllda för att ett ansvarsbeslut skall kunna meddelas efter den i 21 kap. 9 § skattebetalningslagen angivna tvåårsfristen. Frågan har uppkommit i samband med beslut om solidarisk betalningskyldighet enligt 12 kap. 3 § skattebetalningslagen, där skattemyndighetens möjlighet att fatta ett sådant beslut blivit ifrågasatt då beslutet inte synes förenligt med 21 kap. 11 eller 12 §.

48 – 54 §§

Riksskatteverket tillstyrker en regressbestämmelse. Den behövs enligt verket för det fall skattemyndigheten gjort uppdragsgivaren ansvarig enligt ansvarsbestämmelsen. Om ansvarsbestämmelsen regleras i 12 kap. skattebetalningslagen blir den lagens regressbestämmelser tillämpliga. Om uppdragsgivaren i någon annan situation har anspråk på återbetalning från uppdragstagaren får han väcka talan i civilrättslig ordning. Bestämmelser om regressrätt behövs då inte i entreprenad-

avdragslagen och kan tas bort i det förslaget. Av samma skäl kan enligt Riksskatteverket bestämmelserna om företräddartalan utgå. *Kammarrätten i Göteborg* anför att det bör framgå av bestämmelsen i 53 § att avsikten är att skatter och avgifter som belöper på ersättningen och som entreprenadavdraget är avsett att täcka, dvs. anställas preliminärskatt och arbetsgivaravgifter, omfattas.

55 – 56 §§

Riksskatteverket anser att indrivning inte bör kunna ske av medel på entreprenadkonto, då det ännu inte fastställts vilka skatter och avgifter ett inbetalt entreprenadavdrag skall täcka. Indrivning av medel bör enligt verket därför kunna ske först sedan de betalats ut från entreprenadkontot. Med hänvisning till att ansvarsbestämmelsen enligt Riksskatteverket föreslås följa av skattebetalningslagen kan bestämmelserna om indrivning utgå.

57 – 70 §§

Riksskatteverket anför att en uppdragsgivare framför allt kan ha behov av att kunna begära omprövning av och överklaga ett ansvarsbeslut. Om ansvarsbestämmelsen regleras i skattebetalningslagen, skall dessa beslut också omprövas enligt den lagen. En uppdragstagare har enligt Riksskatteverket behov av att kunna begära omprövning av beslut att vägra omförelse till annans entreprenadkonto samt beslut att vägra utbetalning från entreprenadkontot till hans skattekonto. Det bör därför enligt Riksskatteverket finnas en möjlighet i entreprenadavdragslagen att begära omprövning av och överklaga sådana ärenden. Dessa bestämmelser kan dock förenklas betydligt jämfört med förslaget.

71 – 74 §§

När det gäller överklaganden har *Riksskatteverket* samma synpunkter som beträffande omprövning (se ovan). Vidare anser Riksskatteverket att det i lagen bör klargöras hur förfarandet skall utformas för att rätta till gjorda felinbetalningar, dvs. medel som av misstag betalats in med tredje man som mottagare. I det fallet är inte bara en uppdragsgivare och en uppdragstagare inblandade,

utan även en tredje person som inte har med bygguppdraget att göra. Det torde därför vara omöjligt att ta bort en sådan inbetalning t.ex. genom omprövning av entreprenadavdraget. I stället bör det finnas en möjlighet för skattemyndigheten att fatta ett rättelsebeslut avseende medel på entreprenadkontot, efter att den i vars namn inbetalningen är gjord fått tillfälle att yttra sig. Sådan rättelse måste ske innan medlen släpps till skattekontot. I annat fall kan stora problem uppkomma om den som felaktigt tillgodoförts ett entreprenadavdrag tillgodoräknas inbetalt belopp mot sina debiterade skatter och avgifter. Detta understryker uppdragstagarens behov av att kunna konstatera att medel satts in i hans namn och att, om så inte har skett, skyndsamt anmäla detta till skattemyndigheten. En anmälan från uppdragstagaren är en viktig förutsättning för att en felbetalning skall kunna upptäckas i ett tidigt skede. Rättelsebeslutet torde enligt Riksskatteverket närmast vara ett förvaltningsbeslut som bör kunna omprövas och överklagas enligt förvaltningslagen. *Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker förslaget men instämmer i Bygghälsömyndighetenens uppfattning att det saknas särskilda skäl som talar mot ett krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Ett sådant krav innebär dock ett avsteg från vad som vanligen gäller på skatteområdet vilket blir särskilt påtagligt om Bygghälsömyndighetenens förslag att införa omvänd skattskyldighet i mervärdesskattelagen vid köp av tjänster inom bygg- och anläggningsbranschen genomförs. Eftersom tillämpningsområdet för den omvända skattskyldigheten bestäms genom en hänvisning till lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar kan en person samtidigt vara part i mål enligt de två olika lagarna som delvis avser samma fråga. För mervärdesskattmålet kommer krav på prövningstillstånd inte att gälla, men däremot för målet enligt lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar. De nackdelar som den bristande enhetligheten innebär är enligt kammarrätten inte så stora att man bör avstå från kravet på prövningstillstånd. Kammarrätten anför vidare att i författningskommentaren anges med hänvisning till 22 § förvaltningslagen att en av förut-

sättningarna för att en enskild skall vara taleberättigad är att beslutet har gått honom emot. Uttalandet strider mot förslaget 72 § andra stycke enligt vilket den enskilde får överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne. Då frågan avses bli reglerad i lagen skall inte förvaltningslagens bestämmelse tillämpas (3 § förvaltningslagen). *Kammarrätten i Sundsvall* anför att varken i skattebetalningslagen eller i taxeringslagen (1990:324) föreligger krav på prövningstillstånd i ledet länsrätt kammarrätt. I den nu aktuella lagen föreslås däremot, utan något mer djupgående resonemang, att prövningstillstånd skall krävas vid överklagande till kammarrätten. Mot bakgrund dels av vad flera remissinstanser däribland Regeringsrätten anförat rörande Domstolsverkets förslag att införa krav på prövningstillstånd även vad gäller skattemål, dels vad som anförts i motsvarande fråga i betänkandet *Företrädaransvar* (SOU 2002:8 sid. 109 f) bör frågan enligt kammarrättens mening övervägas ytterligare. *Svenska Kommunförbundet* ser med oro på den tendens som finns att inom allt fler rättsområden kommer förslag om att tillgången till kammarrätternas kompetens skall begränsas genom krav på prövningstillstånd. Rättssäkerheten hotas om dessa begränsningar i besvärslagen genomförs. På skatteområdet måste det vara uteslutet att tumma på rättssäkerheten då processerna kan gälla betydande belopp för den som är indragen i processen.

75 – 76 §§

Riksskatteverket anför att eftersom beslut om ansvar föreslås följa av skattebetalningslagen behövs inte en bestämmelse om verkställighet i den delen i entreprenadavdragslagen. Därigenom bör 75 § kunna utgå samt andra meningen i 76 §.

77 §

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelsen med hänsyn till utredningsmaterial i ärenden om entreprenadavdrag.

78 §

Riksskatteverket tillstyrker bestämmelsen.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Kammarrätten i Sundsvall anför att det kan vara av värde att det av ikraftträdandebestämmelserna framgår om det är tänkt att lagen skall gälla från den dagen även beträffande pågående entreprenadförhållanden eller endast beträffande sådana förhållanden som påbörjats efter nämnda dag.

8 Allmänna utgångspunkter

Bedömning: Det kan konstateras att svart arbetskraft i bygg- och anläggningsbranschen förekommer i sådan omfattning och är organiserat på ett sådant kvalificerat sätt att förhindrande lagstiftningsåtgärder för branschen inte kan undvaras.

Byggkommissionens bedömning överensstämmer med promemorian.

Skälen för bedömningen: Som Byggkommissionen konstaterar har användandet av svart arbetskraft i bygg- och anläggningsbranschen tagit sig sådana proportioner att kraftfulla åtgärder måste vidtas. Svartarbetet i bygg- och anläggningsbranschen har negativa konsekvenser för bl.a. konkurrens, nyetableringar, arbetstagare och det allmänna. Den uppfattningen delas av i stort sett alla remissinstanser som yttrat sig över förslaget och utgör också utgångspunkten för de förslag som presenteras i den här promemorian. Att remissinstanserna har ett flertal olika synpunkter på den av Byggkommissionen föreslagna lösningen på problemet är en annan sak, vilket promemorian återkommer till i det följande.

Av intresse i sammanhanget är också det *Rikspolisstyrelsen* anför om att den svarta arbetskraften inte enbart är ett problem i skattebrottshänseende. En annan typ av brottslighet som kan förekomma i detta sammanhang – och som är svår att avslöja genom polisens normala spaningsmetoder och där mörkertalen kan vara höga – är bedrägerier riktade mot offentligt finansierade

välfärdssystem. Det är enligt Rikspolisstyrelsen mycket som talar för att delar av den svarta arbetskraften samtidigt utnyttjar sådana system. En ytterligare aspekt är att organiserad brottslighet i alla dess former generellt sett har en tendens att attrahera brottsbenägna eller oseriösa aktörer.

Även om Riksskatteverkets kartläggningar i huvudsak omfattat installationsbranschen har utredningarna visat att svart arbetskraft förekommer också inom andra områden av byggsektorn. Varken kartläggningen eller de genomförda utredningarna har haft som syfte att ge en fullständig bild av storleken på de svarta lönerna. De förlorade intäkterna i uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt i installationsbranschen kan uppskattas till minst mellan 2 och 2,5 miljarder kronor årligen (vilket motsvarar 85 procent av de svarta lönerna).

Riksskatteverkets kartläggning visar på de särskilda problem som finns i samband med s.k. entreprenadkedjor och berör således inte frågan om arbeten som utförs för privatpersoner. Därmed inte sagt att det inte finns problem med svart arbetskraft även vid uppdrag gentemot privatpersoner. Det byggentreprenadavdrag som föreslås i promemorian lämpar sig av framförallt administrativa skäl inte för privatpersoner, varför detta problem får övervägas och lösas på ett annat sätt. Ett exempel på en sådan lösning är att det s.k. ROT-avdraget återinförs under en begränsad tid, vilket – även om inte skattekontrollskäl är den primära anledning till det – får antas ha positiv effekt för att minska det svartarbete som sker gentemot privatpersoner (prop. 2003/04:163).

Branschen har haft tid att på frivillig väg åstadkomma förbättringar som minskar svartarbetet och skatteundandragandet. Vissa förbättringar har också gjorts. Företrädare för byggbranschen har emellertid framfört att det är svårt att administrera kontrollen av underleverantörer mer än ett led ner i en kedja. De åtgärder som vidtagits på vissa håll i branschen är bl.a. av det skälet inte tillräckliga för att mer ingripande åtgärder mot svartarbetet skall kunna undvaras. Det framstår mot bakgrund härav som oundvikligt att införa en relativt kraftigt

verkande lagstiftning för att förhindra svartarbete och det därmed sammanhängande skatteundandragandet.

Promemorian delar således Bygghörkommissionens bedömning att det inte är realistiskt att tro att svartarbetet kan hindras enbart genom ökade kontrollinsatser. En ändring av uppbörds-systemet är ett effektivare sätt att komma tillrätta med problemen. I fråga om alternativa lösningar kan tänkas bl.a. skyldighet att göra skatteavdrag på motsvarande sätt som för anställda, utvidgad kontrolluppgiftsskyldighet samt fördjupad kontroll och skärpta krav vid utfärdandet av F-skattsedel. De skäl som talar mot sådana lösningar är i huvudsak att ett avdrag för A-skatt för en underentreprenör inte kan användas för att täcka de arbetsgivaravgifter och skatter för anställda som denne skall betala, att den arbetsinsats som skulle krävas vid en utvidgad kontrolluppgiftsskyldighet från såväl företagens som Skatteverkets sida inte kan försvaras och att fördjupade kontroller och ökade krav vid tilldelningen av F-skattsedel troligen endast marginellt skulle påverka den omfattande handeln med svart arbetskraft.

Det finns emellertid inte anledning att föreslå åtgärder som är mer ingripande eller omständliga för de inblandade än vad situationen kräver. I sammanhanget finns skäl att uppmärksamma NCC:s remissyttrande. NCC anser att lagstiftning är nödvändig för att stoppa svart arbetskraft på arbetsplatserna. NCC har dock uppfattningen att lagstiftningsåtgärder kan vara verkningsfulla även om avdragets storlek inte fullt ut motsvarar ett beräknat skattebortfall. Enligt NCC behövs en lagstiftning som innebär en tröskeleffekt för de oseriösa företagen som är så hög att de antingen går ur marknaden eller också rättar sig efter regelverket. Utgångspunkten i promemorian är att finna en lämplig avvägning mellan de ovan angivna intressena, dvs. en lagstiftning som har en kraftigt förhindrande verkan på användandet av svart arbetskraft samtidigt som den är enkel och smidig och inte i onödan tynger företagen med administrativa bördor och kostnader.

Bygghörkommissionens förslag utgör en lämplig utgångspunkt för det fortsatta arbetet. Förslaget framstår som detaljerat och

genomarbetat. Detta till trots är det, vilket också påpekats av flera remissinstanser, ett relativt stort antal frågor som behöver analyseras och övervägas ytterligare innan förslaget kan anses färdigt för att utgöra grunden till en lagrådsremiss och senare proposition till riksdagen. Ett syfte med promemorian är att göra dessa ytterligare överväganden.

Som flera remissinstanser påpekat förekommer liknade problem med svartarbete och skatteundandragande i andra branscher än bygg- och anläggningsbranschen. I bygg- och anläggningsbranschen är problemen stora och väl dokumenterade varför en särlösning för den branschen i vart fall inledningsvis framstår som väl motiverad. Därmed inte sagt att det system som föreslås inte skulle kunna utvidgas och tillämpas på fler branscher med liknade problem. Inom ramen för denna promemoria skulle det dock föra för långt att föreslå en sådan utvidgning.

9 Ett obligatoriskt avdragssystem

9.1 Lagstiftning för säkerställande av skatter och avgifter bör införas

Förslag: Skatteundandragandet i bygg- och anläggningsbranschen skall försvåras genom lagstiftning som syftar till att säkerställa uppdragstagarens betalning av skatter och avgifter. Detta skall ske genom en lag med innebörden att en uppdragsgivare vid utbetalning av ersättning till en uppdragstagare blir skyldig att göra ett avdrag från ersättningen när uppdraget avser byggverksamhet samt att betala in det avdragna beloppet till Skatteverket (*byggentreprenadavdrag*). Det inbetalda beloppet får sedan användas för säkerställande av att uppdragstagaren betalar sina skatter och avgifter.

Bygghörkommissionens förslag överensstämmer i huvudsak med promemorians. Bygghörkommissionen föreslår dock att avdraget benämns entreprenadavdrag.

Remissinstanserna: En övervägande del av remissinstanserna anser att åtgärder mot svartarbete i bygg- och anläggningsbranscherna måste vidtas. En del av företrädarna för byggbranschen anser dock att lagstiftningsåtgärder bör undvikas.

Skälen för förslaget: Användandet av svart arbetskraft och det skatteundandragande som därigenom sker har tagit sig sådana proportioner i bygg- och anläggningsbranschen att lagstiftningsåtgärder inte längre kan undvaras. Det faktum att vissa företrädare för branschen framhåller att problemen bör lösas genom mindre ingripande åtgärder än lagstiftning förändrar inte

bedömningen. Problemet är inte nytt och branschen har haft åtskilliga år på sig att lösa det (se även avsnitt 4.1).

Det system med entreprenadavdrag som förespråkas av *Skatteverket* och som föreslagits av Bygghögskolekommittén framstår som en för ändamålet lämplig modell som efter de överväganden och förslag som redovisas i den här promemorian bör införas.

Således skall skatteundragandet i bygg- och anläggningsbranschen försvåras genom lagstiftning som syftar till att så långt möjligt säkerställa uppdragstagarens betalning av skatter och avgifter. Detta skall ske genom en lag med innebörden att en uppdragsgivare vid utbetalning till en uppdragstagare gör ett visst avdrag från ersättningen när uppdraget avser byggverksamhet (*byggentreprenadavdrag*) (närmare beskrivning av begreppet och vilka verksamheter som skall omfattas ges i kap. 10). Beloppet som dras av skall uppdragsgivaren betala in till ett särskilt konto hos Skatteverket. Det inbetalda beloppet kan sedan användas för säkerställande av att uppdragstagaren betalar sina skatter och avgifter.

Om den föreslagna benämningen på avdraget kan sägas att eftersom "entreprenör" och "entreprenad" är begrepp som också förekommer inom andra branscher föreslås att avdraget benämns "byggentreprenadavdrag".

9.2 Rättsfiguren

9.2.1 Byggentreprenadavdrag – skatteavdrag

Bygghögskolekommittén anför att begreppet entreprenadavdrag valts för att markera att avdraget inte är ett skatteavdrag i vedertagen bemärkelse. I förarbetena till regeringsformens (RF:s) bestämmelser om fördelning av normgivningsmakten anges om begreppet "skatt" bl.a. att en skatt kan karaktäriseras som ett tvångsbidrag till det allmänna utan direkt motprestation (prop. 1973:90 s. 213). Vidare omfattar begreppet skatt enligt definitionen i skattebetalningslagen (1997:483) alla skatter och avgifter som omfattas av den lagen.

Mot att avdraget skall betraktas som ett skatteavdrag talar också det faktum att det avdragna beloppet tillhör underentreprenören och tillgodoräknas honom från tidpunkten för inbetalning till konto hos Skatteverket. Det är vidare inte möjligt att koppla avdraget till inbetalning av skatter och avgifter för vissa personers arbete under en viss period annat än i mycket okomplicerade fall där det i stort sett endast finns en uppdragsgivare och en uppdragstagare. I verkligheten arbetar naturligtvis de flesta uppdragstagare och uppdragsgivare med många projekt och i olika konstellationer samtidigt och då går det inte att knyta byggentreprenadavdraget till vissa bestämda skatter och avgifter som uppdragstagaren har att redovisa och betala.

Byggentreprenadavdraget skulle visserligen kunna ses som ett schabloniserat källskatteavdrag eftersom det skall innehållas och inbetalas av uppdragsgivaren. Om avdraget likställs med och ges innebörden av att vara ett skatteavdrag för preliminär skatt innebär det emellertid att området för preliminärskatteavdrag utvidgas betydligt. Detta skulle då ske i ett system där avdraget, beloppsmässigt, har en tämligen svag koppling till de skatter och avgifter det avser att täcka. Som framgår nedan kommer nämligen det föreslagna byggentreprenadavdraget i flera fall att understiga det skatte- och avgiftsbelopp som uppdragstagaren skall betala för de personer som utför arbetet.

Det finns också likheter mellan det föreslagna byggentreprenadavdragssystemet och skatteavdrag. Avdraget är trots den schabloniserade beräkning som föreslås avsett att täcka åtminstone viss del av de källskatter och arbetsgivaravgifter som skall betalas av underentreprenören. En uppdragsgivare som har gjort ett byggentreprenadavdrag är vidare skyldig att betala in beloppet till Skatteverket. En motsvarande bestämmelse om skatteavdrag finns i 12 kap. 2 § skattebetalningslagen.

Även om byggentreprenadavdraget enligt vad som anförts ovan har gemensamma drag med skatteavdrag för betalning av preliminär skatt och vissa bestämmelser därför med fördel kan utformas efter mönster av de regler som gäller för skatteavdrag skulle det föra för långt att i detta mer begränsade sammanhang jämställa de två systemen. För att utarbeta ett regelrätt generellt

skatteavdragssystem för preliminär skatt i uppdragsförhållanden, där uppdragstagaren har F-skatt, krävs överväganden kring skatteavdrag och preliminär skatt på ett mer principiellt plan än vad som görs inom ramen för denna mer begränsade promemoria.

9.2.2 Betalningssäkring

Bygghörningen anför att avsikten med avdraget är att säkra betalning för skatter och avgifter. Mot bakgrund härav ifrågasätter *Göta hovrätt* vad avdraget egentligen är för rättsfigur. Likt Bygghörningen anser hovrätten att avdraget närmast kan bedömas som en betalningssäkring eftersom syftet med avdraget är att säkra framtida betalning av skatter och avgifter.

Som framkommit ovan är syftet med byggentreprenadavdraget att säkerställa underentreprenörens skatte- och avgiftsbetalning. Det bakomliggande syftet med avdraget överensstämmer därmed i mycket med syftet för betalningssäkring, att bekämpa skattefusk och stärka myndigheternas kontrollverksamhet. Detta genom att ge Skatteverket ett instrument för att bättre säkra det ekonomiska utfallet (se prop. 1978/79:28 s. 110–111 och s. 114–115). Å andra sidan skiljer sig det föreslagna systemet från betalningssäkring genom att betalningssäkring drabbar den skattskyldige vid en påtaglig risk för skatteundandragande medan byggentreprenadavdrag skall göras i varje uppdragsförhållande oavsett uppdragstagarens förutsättning att göra rätt för sig. Vidare tillhör medlen på byggentreprenadkontot uppdragstagaren och tillgodoräknas denne från inbetalningstidpunkten. Medlen skall med skyndsamhet utbetalas till uppdragstagarens skattekonto eller efter ansökan omföras till dennes underentreprenörer. Byggentreprenadavdraget kan mot bakgrund av det anförda inte anses utgöra betalningssäkring i den mening begreppet har inom skattelagstiftningen.

Det föreslagna systemet liknar även i viss utsträckning sådana depositioner som görs till länsstyrelsen vid t.ex. hyrestvister.

Likheter finns även med sådana depositioner som görs på s.k. klientmedelskonton.

9.2.3 En egen rättsfigur

Bedömning: Byggentreprenadavdraget bör betraktas och behandlas som en egen rättsfigur.

Byggekommisionen behandlar inte frågan.

Skälen för bedömningen: Byggentreprenadavdraget utgör en egen rättsfigur som liknar skatteavdrag för preliminär skatt och som lånat drag av framför allt betalningssäkring men även deposition. Momenten av betalningssäkring medför att det som *Göta hovrätt* påpekar finns anledning att överväga hur avdraget förhåller sig till egendomsskyddet i 2 kap. 18 § RF men även till bestämmelserna i tilläggsprotokoll nr 1 (d. 20 mars 1952) till konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen).

I 2 kap. 18 § RF anges, såvitt här är av intresse, att varje medborgares egendom är tryggad genom att ingen kan tvingas avstå sin egendom till det allmänna eller till någon enskild genom expropriation eller annat sådant förfogande eller tåla att det allmänna inskränker användningen av mark eller byggnad utom när det krävs för att tillgodose angelägna allmänna intressen.

Före den 1 januari 1995 gällde det grundlagsfästa egendomsskyddet endast för tvångsvisa överföringar av egendom från den enskilde. Vid denna tidpunkt och i samband med inkorporeringen av Europakonventionen i svensk rätt utvidgades skyddet till att gälla även för rådhetsinskränkningar genom lagstiftning och myndighetsbeslut avseende mark och byggnader (prop. 1993/94:117 s. 14 f.).

I artikel 1 i tilläggsprotokoll nr 1 till Europakonventionen anges att varje fysisk eller juridisk person skall ha rätt till respekt för sin egendom och att ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och i folkrättens allmänna grundsatsar. I artikel 1 anges också

att detta dock inte inskränker en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten.

Här kan för det första konstateras att det föreslagna systemet för byggtreprenadavdrag inte innebär att uppdragstagaren tvingas att *avstå* egendom till det allmänna eller till någon enskild. De medel som sätts in på konto hos Skatteverket tillhör uppdragstagaren. Vad man kan säga är att dennes rådighet över medlen är inskränkt under den tid medlen är insatta på ett konto hos Skatteverket. Den typen av rådighetsinskränkningar omfattas emellertid inte av egendomsskyddet i RF. Det föreligger således inte av skäl hänförliga till det grundlagsfästa egendomsskyddet betänkligheter mot att införa det föreslagna avdrags-systemet.

Som anförts ovan i avsnitt 9.2.2. påminner det föreslagna systemet i viss utsträckning om betalningssäkring men skillnaden är ändå betydande varför det inte är fråga om betalningssäkring. Här kan ändå uppmärksammas att förslaget är förenligt även med tilläggsprotokoll nr 1 till Europakonventionen.

Systemet innebär trots allt att uppdragstagaren drabbas av en rådighetsinskränkning när det gäller den delen av ersättningen som betalas in till Skatteverket. Därför är det naturligtvis betydelsefullt att systemet utformas på ett sådant sätt att de negativa effekterna av inskränkningen stannar på en nivå som är acceptabel i förhållande till åtgärdens syfte – att säkra skatter och avgifter. Det skall därför finnas bestämmelser som garanterar att det avdragna beloppet hålls på en rimlig nivå och att myndighetshanteringen sker skyndsamt. Ytterligare överväganden i dessa delar återfinns nedan (se bl.a. avsnitt 11.4 och 12.4).

9.3 Ett frivilligt eller obligatoriskt system

9.3.1 Frivilligt system

Ett avdragssystem kan utformas antingen som ett frivilligt system eller som ett obligatoriskt system. I ett system med frivilligt byggentreprenadavdrag skulle en uppdragsgivare inte vara skyldig att göra något avdrag. Om en uppdragsgivare i ett sådant system väljer att inte göra avdrag skulle denne vid utebliven betalning bli medansvarig för betalningen av efterföljande underentreprenörs personalskatter och avgifter.

I ett frivilligt system överlämnas till uppdragsgivaren att själv bestämma vilka uppdragstagare som skall omfattas av avdragssystemet. Det är uppdragsgivaren som måste besluta om denne skall göra avdrag på ersättningen till uppdragstagaren eller om denne skall lita på att uppdragstagaren fullgör sina åligganden i fråga om skatter och avgifter. Lagstiftaren överlåter alltså till aktörerna att själva avgöra detta och man slipper svåra avgränsningsproblem. Genom den kontroll som uppdragsgivaren åläggs kommer en del oseriösa företag att utestängas från marknaden och på sikt torde sektorn saneras.

Nackdelarna med ett frivilligt system drabbar främst företagen själva. Den största nackdelen med ett frivilligt system är att uppdragsgivaren kan bli ansvarig för uppdragstagares obetalda skatter och avgifter, trots att denne redan har betalat hela ersättningen som även inkluderat ersättning som var avsedd att täcka just dessa skatter och avgifter. Ett mindre företag skulle drabbas mycket hårt av ett sådant ansvar och har troligen inte alltid förmåga att betala samma ersättning ytterligare en gång.

Det kan inte heller uteslutas att nya företag får svårare att etablera sig med ett frivilligt system. Risken måste anses ganska stor att uppdragsgivare föredrar att anlita kända företag för att kunna välja att stå utanför avdragssystemet men ändå inte riskera det ansvar för skatter och avgifter som det kan innebära. Även prissättningen kan komma att påverkas negativt av ett frivilligt

system. Ett företag som väljer att ingå i systemet för att undvika risken för ansvar kanske drabbas av högre priser i gengäld.

Om uppdragsgivarna inte väljer att utnyttja avdragssystemet, måste Skatteverket på annat sätt få kännedom om aktörerna. Detta kräver stora kontrollinsatser. Dessutom kan Skatteverket tvingas processa i flera led i en entreprenörskedja innan man hittar någon som har resurser att betala skatterna och avgifterna i fråga. Förutom kostnaden för uppbyggnad och underhåll av själva "systemet", som blir lika stor med ett frivilligt system som med ett obligatoriskt, innebär ett frivilligt system ökade kostnader på grund av ökad kontroll och fler processer. Det blir en hög kostnad för ett system som kanske inte kommer att användas i så stor utsträckning. Utöver de ökade kostnader som ett frivilligt system torde innebära, kan man anta att det även innebär att färre oseriösa företag hittas med följderna att intäkterna till det allmänna blir mindre.

9.3.2 Ett obligatoriskt byggentreprenadavdrag

Den största fördelen med att göra systemet obligatoriskt är att ett sådant system är förutsebart för de inblandade aktörerna. I ett obligatoriskt system vet alla företag att de inte kan riskera något ansvar för sina uppdragstagares skatter och avgifter så länge företaget gör de avdrag de skall göra enligt lag. Ingen skall behöva betala något "pris" för denna säkerhet, vilket kan bli följderna av ett frivilligt system, eftersom alla omfattas av avdrags-skyldigheten. Som *Konkurrensverket* påpekar har ett obligatoriskt system – i jämförelse med ett frivilligt system – den fördelen att det är konkurrensneutralt. Det blir också lättare för nya företag att etablera sig eftersom uppdragsgivare inte har samma anledning att endast anlita tidigare beprövade företag.

Risken att uppdragsgivaren inte kommer att göra föreskrivet avdrag måste bedömas som liten, eftersom betalningsansvar då inträder. Därmed blir också möjligheterna för uppdragstagaren att undandra sig ansvaret för skatter och avgifter liten, vilket i sin

tur ökar möjligheterna för seriösa företag att konkurrera med icke seriösa företag.

Det finns emellertid nackdelar även med ett obligatoriskt avdragssystem. Såväl uppdragsgivare som uppdragstagare och staten drabbas av ökad administration och därmed förenade kostnader. Kostnaden för uppbyggnad och underhåll av själva "systemet" blir dock lika stor med ett frivilligt system som med ett obligatoriskt. Antalet ärenden kan dock antas komma att bli större med ett obligatoriskt system.

Dessutom uppkommer en viss negativ likviditetspåverkan för uppdragstagarna. Problemet torde vara störst i företagens nyetableringsfas. Det kan dock antas att företagen i många fall ändå måste avsätta medel för att klara av att betala de skatter och avgifter som byggtreprenadavdraget är avsett att täcka. I viss mån kan därför hävdas att det inte borde spela någon roll om pengarna finns på ett konto hos Skatteverket eller på ett vanligt bankkonto. Ränta utgår i båda fallen och medlen kan i båda fallen användas för betalning av vilka skatter som helst. Innestående belopp på kontot är alltså inte på något sätt "öronmärkta" för någon speciell skatt eller avgift. Likviditetspåfrestningen kan inte anses vara större för företagen än att den får accepteras.

Den ökade administrationen är förmodligen ett större problem. Avdraget belopp måste redovisas och betalas in av uppdragsgivaren. Begäran om omföring eller utbetalning av inbetalt belopp innebär i vissa fall ett ansökningsförfarande för uppdragsgivaren respektive uppdragstagaren. Dessa konsekvenser innebär givetvis ökade kostnader för alla parter. Sett ur företagets perspektiv torde dock de negativa konsekvenser, som ett frivilligt system medför, bli mycket större. Dessutom kan befaras att den offentliga sektorns kostnader blir större och dess intäkter mindre med ett frivilligt byggtreprenadavdragssystem. (Se vidare om konsekvenserna av förslaget i konsekvensanalysen.)

9.3.3 Byggentreprenadavdraget skall vara obligatoriskt

Förslag: Ett system med obligatoriskt byggentreprenadavdrag införs. När ersättningen kan antas komma att understiga ett prisbasbelopp per kalenderår och uppdragstagare behöver avdrag inte göras.

Bygghörkommissionens förslag överensstämmer i huvudsak med promemorians. Enligt Bygghörkommissionens förslag skall dock entreprenadavdrag inte göras om den sammanlagda ersättningen för *arbete* under ett kalenderår till en uppdragstagare uppgår till högst ett och ett halvt prisbasbelopp.

Remissinstanserna: Det är ungefär lika många positiva som negativa remissinstanser. Bland dem som är negativa till förslaget som sådant anser dock en majoritet att om ett entreprenadavdragssystem skall införas, så skall det vara obligatoriskt eftersom konkurrenssnedvridande effekter då undviks bäst.

Skälen för förslaget

Obligatoriskt avdrag

Mot bakgrund av de för- och nackdelar som redovisats ovan förefaller det bästa vara att införa ett obligatoriskt byggentreprenadavdragssystem. Härigenom undviks sådana negativa effekter i form av dålig förutsebarhet, konkurrenspåverkan, ökat kontrollbehov och effektivitetsförluster som ett frivilligt system kan förväntas föra med sig.

Vad man kan fråga sig är om man genom en kombination av frivilligt och obligatoriskt byggentreprenadavdragssystem skulle kunna undanta de minsta företagen, dvs. de företag som drabbas hårdast av de negativa konsekvenserna. De nackdelar som finns med det frivilliga systemet skulle emellertid i sådana fall ändå finnas kvar. Det skulle också innebära svåra avgränsnings-

problem vid bestämmande av vilka som skulle omfattas av det frivilliga systemet respektive vilka som skulle omfattas av det obligatoriska systemet. Om endast en del företag medges möjlighet att välja, kan man även befara att det skulle medföra konkurrenssnedvridningar.

Sammanfattningsvis görs bedömningen ett obligatoriskt system är bättre än ett frivilligt och därför föreslås att avdraget görs obligatoriskt.

Fribelopp

Bygghögskolekommittén föreslog att *arbetsersättningar* under ett och ett halvt prisbasbelopp per år skulle undantas från avdragskyldighet. Det framstår som rimligt att undanta mindre uppdrag från byggentreprenadavdragssystemet. En ökad administration skulle därmed undvikas för sådana uppdragsgivare och uppdragstagare som har många små uppdrag. Häremot skall ställas den risk, som påtalas av *Rikspolisstyrelsen*, *NCC* och *Sveriges Byggindustrier*, för att systemet kringgås genom att uppdrag systematiskt fördelas till flera små uppdragstagare.

Trots risker för kringgående förefaller det rimligt att ha ett fribelopp. Fribeloppet bör bestämmas till en sådan nivå att de uppdrag som proportionellt har den största administrativa bördan undantas från skyldigheten att göra avdrag samtidigt som ett systematiskt kringgående av systemet genom användande av små uppdragstagare inte får bli ett lönsamt alternativ.

Promemorians förslag innebär att underlaget för byggentreprenadavdraget skall utgöras av hela den utbetalda ersättningen till uppdragstagaren (exklusive mervärdesskatt) varifrån avdrag skall göras med 20 procent. Det innebär att såväl ersättning för arbete som material och övrigt ingår i avdragsunderlaget. För att minska administrationen i systemet och samtidigt motverka risken för kringgående föreslås att i de fall ersättningen från en uppdragsgivare till en uppdragstagare kan antas komma att för kalenderåret understiga ett prisbasbelopp behöver något avdrag inte göras (2004 års prisbasbelopp är 39 300 kr).

Genom det system som föreslås i promemorian med ett 20-procentigt avdrag på den totala ersättningen underlättas hanteringen för de små entreprenörerna. Genom det föreslagna fribeloppet undantas dessutom de riktigt små uppdragen. Totalt sett förenklas således situationen för de små aktörerna i förhållande till Bygghögskommisionens förslag. *Svenska kommunförbundet* påpekar att syftet med förslaget är att komma till rätta med det organiserade skattefusket i byggbranschen och att det fusket torde enligt kommunförbundet i de enskilda fallen avse väsentligt högre belopp än det av Bygghögskommisionen föreslagna fribeloppet. Häremot kan anföras att det onekligen finns en risk för att oseriösa underentreprenörer – med eller utan beställarens kännedom – fördelar sin verksamhet på flera mindre företag vars faktureringar under ett år var för sig understiger den angivna fribeloppsgränsen. Med en högre fribeloppsgräns än den som föreslås i promemorian blir det betydligt mer attraktivt att vrida den typen av förfaranden, vilka i stället skall förhindras. Dessutom är syftet just att undanta de minsta uppdragen och därigenom underlätta administrationen hos de riktigt små entreprenörerna.

Från vissa håll har gjorts gällande att en fribeloppsregel innebär uppenbara svårigheter att tillämpa korrekt eftersom storleken på ersättningen under ett kalenderår måste kunna förutses. Mot detta kan anföras att i det fall uppdragsgivaren antar att ersättningen under året sannolikt kommer att uppgå till ett basbelopp kan avdrag göras. En uppdragsgivare är aldrig förhindrad att göra ett avdrag.

Den föreslagna fribeloppsregeln är bra för små och nystartade företag som har möjlighet att endast ta uppdrag av begränsad omfattning samtidigt som bestämmelsen är konkurrensneutral, eftersom alla uppdragsförhållanden har samma fribelopp.

Dispenser

Bygghögskommisionen övervägde, men valde att inte föreslå, någon bestämmelse om dispenser. Med en dispenserregel skulle sådana

företag som bevisligen sköter sig kunna undantas från avdragskyldigheten och därmed minskar konsekvenserna såväl avseende likviditetspåfrestningar som administration ytterligare.

Det kan i förstone tyckas attraktivt att främja s.k. skötsamma företag genom någon form av dispensförfarande. Men, såsom anføres av *Sveriges Byggindustrier* och *Företagarnas Riksorganisation*, skulle ett dispensystem riskera att gynna företag som verkat ett antal år, har ett inarbetat varumärke eller på annat sätt är kända och därigenom få negativa konkurrenseksekvenser för nyetableringar och småföretag samt den geografiska rörligheten på marknaden. Härtill kommer svårigheterna att på förhand bedöma skattskyldigas skötsamhet i skatte- och avgiftssammanhang. Förhandskontroller riskerar att endast ge en ögonblicksbild och kan svårligen utvisa den skattskyldiges framtida förmåga att följa bestämmelser. Dessutom innebär redan den befintliga ordningen med tilldelning av F-skatt att Skatteverket skall beakta den skattskyldiges förmåga att följa bl.a. skattelagstiftningen. Ett dispensystem skulle således innebära en ”överprövning” av F-skattsedeln för en viss bransch. Sammantaget måste nackdelarna med ett dispensystem anses överväga fördelarna. Någon dispensregel föreslås därför inte i promemorian.

10 Avgränsningsfrågor

10.1 Avgränsning till byggverksamhet

10.1.1 Begreppet bygg- och anläggningsverksamhet i några andra sammanhang

Begreppet i lagstiftningen

Begrepp liknande ”bygg- och anläggningsverksamhet” förekommer på olika områden i den skatterättsliga lagstiftningen. I inkomstskattelagen (1999:1229) förekommer t.ex. begreppen ”byggnadsrörelsen” och ”byggnadsarbeten”. Även i inkomstskattelagens föregångare, kommunalskattelagen (1928:370), fanns liknande begrepp. Begreppet ”byggnads- och anläggningsarbete” finns också i mervärdesskattelagen (1994:200). Begreppen definieras emellertid inte någonstans i lagtexten. I mervärdesskattesammanhang förekommer också begreppet byggtjänst (se avd. IV, avsnitt X.X.X).

Standarder

Allmänt om standarder

I *Standard för svensk näringsgrensindelning 1992* (SNI 92) finns uppräknade av verksamheter som enligt SNI 92 är hänförliga till byggverksamhet. SNI 92 är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter till näringsgrenar och branscher. SNI 92 baseras på EG:s reviderade näringsgrens-

standard, NACE Rev. 1 (Nomenclature Générale des Activités Economiques dans les Communautés Européennes). NACE Rev. 1 har varit samordnad med en samtidig revision av FN:s näringsgrensindelning ISIC (ISIC Rev. 3). NACE Rev. 1 skall tillämpas inom EG från 1993. SNI 92 tillämpas som standard i Statistiska centralbyråns (SCB) företags- och arbetsställeregister, årsstatistiken och korttidsstatistiken.

I *Meddelanden i samordningsfrågor* (MIS) 1992:6 har SCB presenterat innehållsbeskrivningar över SNI 92 på detaljnivå. Innehållsbeskrivningarna är grundade på NACE:s beskrivningar med vissa tillägg och förtydliganden.

I bilaga 1 till denna promemoria återfinns SNI 92 i aktuella delar. Aktuella delar ur MIS 1992:6 återfinns också som bilaga 2 till denna promemoria.

Tilldelning av SNI-koder

Det grundläggande syftet med att åsätta en verksamhet SNI-kod är statistikändamål. SNI-koderna har dock i vissa fall givits andra betydelser och verkningar än enbart statistiska. Som exempel kan nämnas att SNI-koden har använts som hjälpmedel vid klassificering av industriproduktion i energiskattesammanhang. Vidare avgränsas de verksamheter som undantas vid beräkning av kvotplikten för s.k. elcertifikat med vägledning i åsatta SNI-koder (prop. 2002/03:40 s. 111). Dessutom tjänar NACE Rev 1, som vägledning vid bestämmande av om byggtreprenad föreligger eller inte enligt 1 kap. 5 § lagen (1992:1528) om offentlig upphandling.

En verksamhet tilldelas SNI-kod utifrån de uppgifter som företrädare för verksamheten lämnar till Skatteverket vid skatte- och avgiftsanmälan. Det görs ingen kontroll av att angivna verksamheter faktiskt bedrivs. Anmäls flera olika verksamheter åsätts flera SNI-koder. En verksamhet anses dock alltid vara huvudsaklig och åsätts en "huvudkod". Eventuella under- eller sidoordnade verksamheter åsätts "sidokod". Genom att lämna in

en ändringsanmälan till Skatteverket kan företaget få till stånd en ändring av den åsatta koden.

Begreppet i den tyska lagstiftningen

Genom lagen för stävjande av illegal verksamhet inom byggbranschen, vilken ingår i Tysklands lag om inkomstskatt (48 – 48 d §§), har i Tyskland införts ett skatteavdrag för byggprestationer. Syftet med avdraget är att säkerställa skattefordringar. Enligt bestämmelserna skall från och med den 1 januari 2002 vissa uppdragsgivare i fråga om byggprestationer inom Tyskland verkställa ett skatteavdrag på 15 procent från den ersättning som betalas ut till den som fullgör byggprestationen, såvida inte ett intyg om befrielse från att omfattas av systemet utfärdad av behörig skattemyndighet finns. I den tyska lagstiftningen anges att med *byggprestation* avses alla prestationer som gäller tillverkning, iordningsställande, underhåll, ändring eller undanröjande av byggnadsverk. Lagens beskrivning kompletteras av en förordning vari finns en uppräkningslista av vilka verksamheter som omfattas av systemet. Planeringsarbeten såsom t.ex. arkitektverksamhet omfattas av skatteavdragsförfarandet om det utgör en biprestation till en byggprestation.

10.1.2 Byggverksamhet skall omfattas av systemet

Förslag: Byggtreprenadavdrag skall göras vid uppdrag som avser *byggverksamhet*. Till byggverksamhet i lagens mening skall hänföras sådan verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som innebär mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation. Avdrag skall även göras från ersättning som avser projektering och ritning när uppdraget omfattar även sådan verksamhet. Dessutom skall byggtreprenadavdrag göras från ersättning som avser uppdrag att hyra ut arbetskraft för byggverksamhet.

Bedömning: Svensk standard för näringsgrensindelning, SNI, bör tjäna som vägledning vid tolkningen av begreppet byggverksamhet.

Bygghörningskommittén föreslår ingen vägledning av begreppets innebörd i lagtexten. I övrigt överensstämmer förslaget i huvudsak med promemorians.

Remissinstanserna: Den övervägande delen av remissinstanserna är positiva till att avgränsa systemet till bygg- och anläggningsarbeten. Flera av remissinstanserna anser dock att systemet bör gälla generellt för alla uppdragsförhållanden. *Svensk teknik och design* samt *Sveriges Arkitekter* anser att den egna verksamheten bör undantas. *Umeå kommun* ställer sig bakom förslaget endast om kommunerna i sin egenregiverksamhet för byggande och förvaltning inte rubriceras som uppdragsgivare.

Skälen för förslaget och bedömningen

Byggverksamhet

För att det föreslagna byggtreprenadavdraget skall tjäna sitt syfte – att motverka svartarbetet och skatteundandragandet vid bygg- eller anläggningsverksamhet – måste sådan verksamhet

särskiljas från annan verksamhet. Framhållas skall att vid de undersökningar som gjorts av Riksskatteverket (numera och nedan Skatteverket) har det visat sig att svart arbetskraft förekommer inom stora delar av byggbranschen och att företeelsen inte är begränsad till vissa sektorer (Riksskatteverkets rapport RSV 2002:6 s. 55). Därför föreslås att avdragssystemet skall omfatta alla uppdrag att avseende fastighet, byggnad eller anläggning utföra mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation, dvs. även sådant som rivning och schaktning. Det innebär att lagstiftningen skall träffa de fall där ersättning som betalas avser uppdrag att utföra arbete inom bygg- eller anläggningssektorn oavsett om uppdragstagaren i övrigt är verksam i branschen. När det gäller fastighetsförvaltning omfattas således den delen av förvaltningen som innebär renovering och underhåll av fastigheten men inte t.ex. snöröjning, sotning och bränsletillförsel.

Önskvärt vore att i lagtexten kunna ge entydigt besked om vilken verksamhet som skall omfattas av begreppet byggverksamhet. En metod skulle kunna vara att i lagtexten ha en uppräkningslista i form av en katalog vari anges vilka verksamheter som omfattas. Risken med en sådan metod är att definitionen blir för snäv och att de verksamheter som inte uttryckligen nämns därför inte kommer att omfattas av begreppet. Ett annat alternativ skulle kunna vara att hänvisa till motsvarande begrepp i andra delar av skattelagstiftningen. En sådan metod skulle dock inte ge någon större klarhet över begreppets innebörd även om viss vägledning för tolkningen kan ges.

En variant vore att ålägga t.ex. Skatteverket eller Patent- och registreringsverket att åsätta de aktuella företagen en särskild kod till vilken skyldigheten att göra byggtreprenadavdrag knöts. Härigenom skulle bedömningen av om avdrag skall göras flyttas från uppdragsgivarna till en myndighet. Tanken med förslaget är dock att avdrag skall göras vid uppdrag att utföra byggverksamhet oavsett om uppdragstagaren i övrigt är verksam i branschen. Dessutom riskerar åsättandet av koder i stor utsträckning att bli beroende av den uppgift om verksamheten företaget lämnar avseende ett visst tillfälle eller viss period.

Ytterligare ett alternativ vore att avgränsa verksamheterna som skall omfattas av byggentreprenadavdrag genom att i lag ange att den verksamhet som omfattas skall resultera i en konkret materiell produkt eller tjänst. Även med en sådan modell finns gränsdragningsproblem.

Det mest lämpliga förefaller vara att i lagtexten ta in en allmän och bred definition av vad som i den föreslagna lagens mening skall anses vara *byggverksamhet*. Den ytterligare innebörden av begreppet får sedan utvecklas i praxis med ledning av förarbetsuttalanden och klassificeringsstandarder. Genom en allmän och bred definition lämnas inte bedömningen helt till tillämparna utan vägledning ges av om uppdraget omfattas av systemet.

Den uppräkningslista som finns i SNI 92 jämte de innehållsbeskrivningar som ovan nämnts ger härutöver behövlig vägledning beträffande vilka verksamheter som mer exakt skall anses hänförliga till begreppet byggverksamhet. Vad som i den senaste utgåvan av standarden, SNI 92, hänförs till avdelning F, 45 Byggverksamhet skall således även i detta sammanhang anses utgöra byggverksamhet. Med byggverksamhet avses i SNI 92 bl.a. mark- och grundarbeten, rivning av hus, byggande av hus och uppförande av andra byggnadsverk, takarbeten, anläggning av vägar och andra anläggningar, bygginstallationer, el- och VVS-arbeten, slutbehandlingsarbeten såsom puts-, fasad-, golv- glas- och måleriarbeten samt uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare. Det måste trots allt påpekas att uppräkningslistan i SNI 92 inte är en uttömmande beskrivning men att den ändå kan tjäna till god vägledning för vilka verksamheter som skall omfattas av ett byggentreprenadavdrag.

Arkitekt- och byggkonsultverksamhet kan inte sägas karaktäriseras på samma sätt som branschen i övrigt av de långa entreprenörskedjorna som underlättar användandet av svart arbetskraft. Det har av branschföreträdare gjorts gällande att arkitekt- och byggkonsultverksamheten inte präglas av problem med svart arbetskraft. Det förefaller därför för närvarande lämpligt att låta dessa verksamheter endast delvis omfattas av det

föreslagna systemet. Närmare bestämt föreslås att projekterings- och arkitektverksamhet skall omfattas av byggtreprenadavdrag om dessa verksamheter ingår i ett uppdrag som i övrigt innebär byggverksamhet.

Skyldigheten att göra byggtreprenadavdrag för samtlig byggverksamhet innebär att oavsett om underentreprenören är verksam inom byggbranschen i övrigt skall avdrag göras när underentreprenören utför arbete som omfattar byggverksamhet. Ett städföretag som utför en byggstädning omfattas därför av bestämmelsen. Byggstädning har SNI-kod 45.450 (Annan slutbehandling av byggnader) och omfattas alltså av SNI-kodningen för byggverksamhet. Om ett uppdrag innebär att uppdragstagaren enbart *levererar* byggmaterial skall det däremot inte omfattas av lagstiftningen, oavsett om företaget är ett s.k. byggföretag eller inte. Om det i leverantörens uppdrag även ingår arbete som är att betrakta som byggverksamhet omfattas hela uppdraget däremot av lagstiftningen. Något undantag för byggverksamhet som utförs av kommuner eller kommunala bolag föreslås inte.

Ett alternativ vore att överväga en presumtion för att avdrag skall ske vid vissa typer av uppdrag. Här skulle kunna tänkas att i de fall ett uppdrag ges till en uppdragstagare som har åsatts SNI-kod 45 som huvud- eller sidokod skall uppdraget anses vara ett byggverksamhet och avdrag göras. Det föreslagna systemet innebär dock att avdraget skall relateras till ett visst uppdrag och inte till uppdragstagarens verksamhet som sådan. Dessutom är det uppdragstagarens egna uppgifter som avgör vilken SNI-kod verksamheterna åsätts. Det framstår mot bakgrund härav som direkt olämpligt att låta en åsatt SNI-kod vara avgörande för avdragsskyldigheten. Systemet med SNI-koder bör därför i stället tjäna som vägledning för vilka uppdrag som skall omfattas av bestämmelserna om byggtreprenadavdrag.

Från en del remissinstanser påpekas risken att systemet kringgås genom "maskering" av verksamheten. I promemorian föreslås emellertid en beskrivande definition av vilka verksamheter som skall omfattas. Vägledning för tolkningen av begreppet kan som tidigare anförts hämtas från SNI 92. Detta

sammantaget med att det kommer att ställas krav på underliggande dokumentation av transaktionerna samt att uppdragsgivaren riskerar att bli ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter vid uteblivet avdrag innebär att riskerna för att systemet kringgås inte skall överdrivas.

Byggentreprenadavdragssystemet föreslås omfatta uppdrag att utföra byggverksamhet. Till byggverksamhet i lagens mening skall hänföras sådan verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som innebär mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation. Avdrag skall även göras från ersättning som avser projektering och ritning när uppdraget omfattar även sådan verksamhet.

Uthyrning av arbetskraft

Som anförts i avsnitt 4.2 har det vid Riksskatteverkets iakttagelser av bygg- och anläggningsbranschen framkommit att det skatteundandragande som satts i system i vissa delar av byggbranschen kan beskrivas som organiserad handel med svart arbetskraft. Olika konstruktioner med fristående uppdragstagare – underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led – används i syfte att försvåra för Skatteverket att upptäcka och utreda skatteundandragandet. Därför föreslås i promemorian att byggentreprenadavdrag även skall göras från ersättning för uppdrag som avser uthyrning av arbetskraft som skall utföra byggverksamhet.

10.2 Samtliga uppdragsgivare och uppdragstagare skall omfattas

Förslag: Aktörerna skall benämnas *uppdragsgivare* och *uppdragstagare*. Med uppdragsgivare avses den som ger ett uppdrag som omfattar byggverksamhet i Sverige. Med uppdragstagare avses den som utför ett uppdrag som omfattar byggverksamhet i Sverige. Även den som ger eller utför ett uppdrag som innebär uthyrning av arbetskraft för byggverksamhet i Sverige skall omfattas av definitionen.

Privatpersoner som ger ett uppdrag att utföra byggverksamhet skall inte omfattas av avdragsskyldigheten om inte ersättningen utgör en utgift i en av personen bedriven näringsverksamhet.

Bygghandläggningens förslag överensstämmer delvis med promemorians. Bygghandläggningen avser med uppdragsgivare enbart de som i *egen* bygg- och anläggningsverksamhet eller i egen uthyrningsverksamhet anlitar någon för att utföra bygg- eller anläggningsarbete.

Remissinstanserna: Det är endast ett fåtal remissinstanser som explicit yttrat sig över denna del av förslaget. *UE-gruppen*, *Elektriska Installatörsorganisationen*, och *VVS-Installatörerna* avstyrker förslaget. Installatörerna påpekar att det är oklart vem som är uppdragsgivare.

Skälen för förslaget: Skatteverkets kartläggningar visar att det förekommer olika konstruktioner med fristående underentreprenörer i flera led eller uthyrningsföretag. Enligt Riksprojektets kartläggning och kontroll av branschen sker skatteundrandragandet vanligen längre ned i entreprenadkedjan. Såväl huvudentreprenör som övriga entreprenörer i kedjan måste därför omfattas av avdragsskyldigheten. Även företrädare för branschen instämmer i denna bild även om de i vissa fall förespråkar andra sätt att försöka lösa problemen.

Bestämmelserna om byggentreprenadavdrag kan mot denna bakgrund inte begränsas till underentreprenörer i vanlig mening. Rättsförhållandet mellan huvudentreprenören och underentreprenören kan i många fall inte bestämmas eller beskrivas på när-

mare sätt än att det är fråga om ett uppdrag där underentreprenören tillhandahåller arbetskraft som utför arbete för huvudentreprenörens räkning. Det innebär att såväl huvudentreprenören som samtliga underentreprenörer skall vara skyldiga att göra byggentreprenadavdrag för ersättningar som de betalar ut för uppdrag att utföra byggverksamhet. En underentreprenör som i sin tur anlitar en underentreprenör skall således också vara skyldig att göra byggentreprenadavdrag.

Byggkommissionen föreslår att sådana beställare som inte själva är verksamma i bygg- eller anläggningsbranschen skall undantas, dvs. avdragskedjan skall i princip börja i ledet efter slutkund. Byggkommissionens modell skall ses mot bakgrund av att skatteundandragandet antagits ske längre ned i entreprenörskedjorna varför aktörerna i toppen kan undantas. Härigenom får systemet en mer begränsad omfattning och den administrativa bördan begränsas.

Mot bakgrund av de undersökningar som gjorts av Riksskatteverket och Ekobrottsmyndigheten finns det visserligen ett visst fog för antagandet att skatteundandragandet företrädesvis sker "långt ned" i entreprenörskedjorna. Å andra sidan finns anledning att anta att de företag som figurerar "högt upp" i kedjorna indirekt understödjer skatteundandragandet genom upphandlingsförfarandet. Dessutom riskerar ett system som inte omfattar alla aktörer i branschen att uppfattas som orättvist och konkurrensnedvridande.

Det föreslås därför att avdragssystemet skall omfatta samtliga led i en entreprenörskedja, dvs. även sådana uppdragsgivare som inte i övrigt är verksamma i bygg- eller anläggningsbranschen. Därmed undviks risken för konkurrensnedvridande beteende som påtalats av vissa remissinstanser och som skulle bestå i att olika sätt att upphandla byggentreprenader behandlas olika. Dessutom blir systemet rättvist genom att även de aktörer som i regel är verksamma direkt i förhållande till den s.k. slutkunden får vidkännas den likviditetsansträngning och den ökade administration som systemet innebär.

Promemorians förslag innebär således att såväl beställare som själva bedriver byggverksamhet som övriga som uppdrar åt någon att utföra byggverksamhet skall göra byggentreprenadavdrag på den ersättning som utbetalas för den verksamheten. Promemorians förslag innebär att ett mycket stort antal aktörer och transaktioner kommer att omfattas av systemet. Det kommer att ta betydande resurser i anspråk för såväl de enskilda aktörerna som staten. Detta måste dock ses i relation till det nuvarande skattebortfallet och konkurrensproblemen.

Definitionsmässigt omfattar det föreslagna systemet även sådana uppdrag som privatpersoner lämnar. Det är dock förenat med dels administrativa svårigheter och betydande kostnader för myndigheter och enskilda personer, dels kontrollsvårigheter att låta systemet omfatta även uppdrag som ges av privatpersoner. Dessutom torde många av dessa uppdrag hamna under fribeloppet. I promemorian föreslås därför att avdrag inte skall göras när uppdragsgivaren är en fysisk person och den utbetalda ersättningen för uppdraget inte utgör en utgift i en av uppdragsgivaren bedriven näringsverksamhet. Detta ställningstagande innebär inte att det skatteundandragande som sker genom att privatpersoner utnyttjar svart arbetskraft inte tas på största allvar. Här skall erinras om att det tillfälliga återinförandet av det s.k. ROT-avdraget kan förväntas ha positiv effekt i detta sammanhang. De enda beställare/uppdragsgivare som undantas är alltså fysiska personer som ger ett uppdrag rent privat. Om en näringsidkare som privatperson, t.ex. för renovering av sin bostad, anlitar ett byggföretag för att utföra ett byggarbete skall han således inte göra byggentreprenadavdrag på ersättningen. Däremot skall även fysiska personer omfattas av systemet när den ersättning som betalas ut utgör en utgift i en av den fysiska personen bedriven näringsverksamhet.

De företag som i stor utsträckning arbetar direkt gentemot privatpersoner kommer alltså inte alls eller i vart fall i betydligt mindre grad att påverkas av systemet med byggentreprenadavdrag. Noteras skall dock att även om beställaren är en privatperson och därför inte omfattas av systemet så omfattas efterföljande entreprenörsled.

De iakttagelser som gjorts av Skatteverket visar att det i de olika härvorna också förekommer olika konstruktioner med företag som hyr ut personal som utför bygg- och anläggningsarbete. Även sådana uthyrningsföretag måste omfattas av bestämmelserna om byggentreprenadavdrag. Vid uthyrning av personal anses arbetstagarna anställda av uthyraren, vilken följaktligen har att verkställa skatte- och socialavgiftsbetalningar avseende den uthyrda personalen.

De aktörer som enligt ovan skall omfattas av lagen om byggentreprenadavdrag kan mot denna bakgrund benämnas *uppdragsgivare* och *uppdragstagare*. Dessa begrepp bör definieras i lagtexten. Vid utformandet av denna definition bör den inte göras vidare än nödvändigt samtidigt som den givetvis måste vara så klar och tydlig som möjligt.

En uppdragsgivare i lagens mening skall vara den som ger ett uppdrag som omfattar byggverksamhet i Sverige. Med uppdragstagare skall avses den som utför ett uppdrag som omfattar byggverksamhet i Sverige. Även den som ger respektive utför uppdrag som innebär uthyrning av arbetskraft för byggverksamhet skall omfattas av definitionen.

10.3 Utländska aktörer

10.3.1 Bakgrund

Med utländsk arbetsgivare avses i detta kapitel, om inte annat sägs, utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. För arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige gäller nämligen samma regler som för en svensk arbetsgivare. I 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) återfinns en definition av begreppet fast driftställe. Många – dock inte alla – skatteavtal som Sverige ingått med andra länder bygger på OECD:s modellavtal, i vilket det föreskrivs att ett entreprenadarbete skall pågå minst tolv månader för att räknas som fast driftställe.

10.3.2 Arbetsgivaravgifter – betalningsskyldighet och redovisningsskyldighet i Sverige för utländsk arbetsgivare

En utländsk arbetsgivare är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för de arbetstagare som omfattas av svensk socialförsäkring. Enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) utgör lön från utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige inkomst av anställning. Därigenom är arbetsgivaren avgiftsskyldig för samtliga förekommande arbetsgivaravgifter.

Eftersom den utländske arbetsgivaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter, skall han registreras enligt 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) och tilldelas ett skattekonto enligt 5 § samma kapitel.

10.3.3 Skatteavdrag och F-skatt

En särskild fråga gäller i vilken utsträckning en i utlandet bosatt person eller utländsk juridisk person är skyldig att göra skatteavdrag vid utbetalning av lön, som är skattepliktig i Sverige.

Utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige är skyldig att göra skatteavdrag enligt samma regler som svensk arbetsgivare. Däremot anses utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige vara utom svensk jurisdiktion i detta avseende och därmed inte skyldiga att göra skatteavdrag på utbetald ersättning för arbete. Detta gäller oavsett om arbetstagaren är skattskyldig här i landet eller inte.

En annan fråga av intresse i detta sammanhang är reglerna om tilldelning av F-skattsedel för utlänningar, dvs. utländska medborgare och utländska juridiska personer. En utlänning som ansöker om F-skatt i Sverige skall få sådan om han avser att bedriva näringsverksamhet här i landet. Hinder mot detta föreligger bl.a. om utlänningen har sådana skulder för skatter och avgifter i hemlandet som motsvarar de svenska skatter och avgifter som kan påverka rätten att få F-skatt. Vid ansökan om

F-skatt här i Sverige krävs av utlänningen att han genom ett intyg kan visa att han inte har några skatteskulder i sitt hemland.

Den som uppger sig bedriva näringsverksamhet i sitt hemland har att visa det genom ett intyg till Skatteverket. Om sökanden kan visa det anser Skatteverket i regel att den verksamhet som avses att bedrivas i Sverige är ett utflöde av den verksamhet som bedrivs i hemlandet och F-skatt tilldelas. Detta gäller under förutsättning att det är fråga om samma typ av verksamhet. I de fall sökanden uppger att någon verksamhet inte bedrivs i hemlandet bedömer Skatteverket om den verksamhet som beskrivits i ansökan kan anses uppfylla kraven för näringsverksamhet.

10.3.4 Diskrimineringsförbudet

I artikel 43 i EG-fördraget stadgas att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat är förbjudna. Rätten till fri etablering omfattar även juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.

Etableringsfriheten innefattar en rätt till nationell lika-behandling, dvs. juridiska personer från andra medlemsländer skall ha rätt att starta och driva verksamhet på samma villkor som etableringslandets egna rättssubjekt. Nationella regler som diskriminerar juridiska personer från andra medlemsländer är således inte tillåtna.

EG-domstolen har i flera domar framhållit att det är den juridiska personens säte som tjänar till att fastställa dess anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten gör när det gäller fysiska personer (se t.ex. mål 207/83 *avoir fiscal* (1986) ECR 273, punkt 18 i EGD:s dom och mål C-264/96 *ICI REG* 1998 s. I-4695, punkt 20 i EGD:s dom). Om en skatteregel gör skillnad mellan inhemska och utländska juridiska personer till den utländska personens nackdel, och det är den juridiska personens säte som avgör om den skall kategoriseras

som ett inhemskt eller utländskt rättssubjekt, är det fråga om öppen diskriminering. Om särskiljandet baserar sig på det skatterättsliga hemvistet och det inte alltid sammanfaller med sätet/registeringslandet, är det däremot fråga om dold diskriminering (se t.ex. mål C-330/91 Commerzbank (1993) ECR I-4017, punkt 15 i EGD:s dom).

Med svenska juridiska personer avses rättssubjekt som är registrerade i enlighet med svensk lagstiftning eller, om registrering inte skett, som har sitt säte i Sverige. Även i enskilda skatteregler där man i ett eller annat avseende velat göra skillnad mellan svenska och utländska juridiska personer används tekniken att direkt föreskriva att reglerna endast gäller för svenska respektive utländska rättssubjekt. I den mån dessa regler leder till att utländska juridiska personer missgynnas blir det därmed regelmässigt fråga om öppen och inte dold diskriminering. Detta får konsekvenser för Sveriges möjligheter att rättfärdiga reglerna.

Undantagsvis har EG-domstolen godtagit skatteregler som innebär diskriminering med hänvisning till att de varit motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse. En vanlig invändning har varit att de prövade reglerna varit nödvändiga för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. EG-domstolen har principiellt uttalat att önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna. I flera mål har EG-domstolen dock ansett att den prövade regeln gått längre än vad som varit nödvändigt för att uppnå syftet.

10.3.5 Även utländska företag skall omfattas

Förslag: Även de utländska uppdragsgivare och utländska uppdragstagare som saknar fast driftställe i Sverige skall omfattas av systemet med byggentreprenadavdrag.

Utländska uppdragstagare, som saknar fast driftställe i Sverige, skall för att få ett byggentreprenadavdrag utbetalt till sig

1. göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) på den ersättning för arbete som betalats ut, eller
2. till Skatteverket lämna nödvändiga identifikationsuppgifter avseende mottagare av ersättningen.

Bygghörkommissionens förslag: Bygghörkommissionen föreslår att såväl utländska uppdragsgivare som utländska uppdragstagare som saknar fast driftställe i Sverige skall omfattas av systemet med entreprenadavdrag vid utförande av bygg- och anläggningsarbete i Sverige. Bygghörkommissionen har dock inget förslag om skatteavdrags- eller uppgiftsskyldighet för utländska aktörer.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* påpekar att utländska uppdragsgivare och uppdragstagare självklart måste omfattas av skyldigheten att göra entreprenadavdrag respektive vidkännas sådant avdrag för att inte inhemska företagare skall missgynnas. *Vägverket* anför att förslagen måste säkerställa att konkurrensituationen inte försämras, vare sig mellan större och mindre entreprenörer eller mellan inhemska och utländska företag. Det finns redan i dag en stark önskan att öka konkurrensen inom byggsektorn, bl.a. genom att stimulera utländska aktörer att i ökad utsträckning vilja verka i Sverige. *Svenska kommunförbundet*, *Fortifikationsverket* och *Kommerskollegium* påpekar att förslaget måste vara förenligt med EG-rätten och saknar en vidare analys av den frågan.

Skälen för förslaget: Skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag skall åligga i princip alla uppdragsgivare som betalar ut ersättning för byggverksamhet eller för uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet för att bestämmelserna skall få avsedd

effekt. Även utländska företag som betalar ut ersättning för ett sådant uppdrag bör därför omfattas av bestämmelserna om byggtreprenadavdrag. I annat fall finns det en uppenbar risk att systemet kringgås genom att sådana företag anlitas för entreprenader. Detta förutsätter att de särbestämmelser som finns rörande utländska arbetsgivare är förenliga med förslaget och att den föreslagna ordningen är förenlig med EG-rätten.

Diskrimineringsförbudet innefattar en rätt till nationell lika-behandling. En reglering som omfattar såväl inhemska som utländska uppdragsgivare och uppdragstagare innebär inget avsteg från denna princip. En nationell reglering som innebär en negativ särbehandling av juridiska personer från andra medlemsländer är däremot inte tillåten. Om såväl inhemska som utländska uppdragsgivare/uppdragstagare omfattas av samma nationella reglering avseende ett system med byggtreprenadavdrag, kan detta därför inte anses utgöra en otillåten diskriminering. Grunden för byggtreprenadavdraget, den utbetalda ersättningen för att utföra uppdraget (exklusive mervärdesskatt) är densamma för såväl inhemska som utländska entreprenörer. Det finns inte heller i övrigt något som hindrar att det införs bestämmelser om skyldighet för utländska uppdragsgivare att verkställa byggtreprenadavdrag. Även i de fall uppdragsgivaren är ett utländskt företag skall byggtreprenadavdrag därför göras på föreskrivet sätt.

Problematiskt i detta sammanhang är att utländska företag utan fast driftställe i Sverige i många fall inte är skyldiga att redovisa och betala skatt här. De är som ovan framgått inte heller skyldiga att göra skatteavdrag på den ersättning för arbete som betalas ut oavsett om den som mottar ersättningen är skattskyldig i Sverige. En utländsk arbetsgivare utan fast driftställe är enligt huvudregeln i socialavgiftslagen (2000:980) skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Det finns dock inget som hindrar att en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige betalar såväl arbetsgivaravgifter som gör skatteavdrag. En utländsk arbetsgivare utan fast driftsställe som betalar arbetsgivaravgifter skall registreras av Skatteverket och ha ett skattekonto (3 kap. 1 § och 5 § skattebetalningslagen). En utländsk arbetsgivare som

gör skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det är också skyldig att betala in det innehållna beloppet (12 kap. 2 § skattebetalningslagen).

Skatteverket har anfört att det är svårt att kontrollera utländska företag, särskilt de som saknar fast driftställe i Sverige. Det är t.ex. inte möjligt för Skatteverket att revidera dessa företag. Ytterligare en svårighet består enligt Skatteverket i att utfärda sanktioner mot utländska personer i de fall de inte följer bestämmelserna i svensk lag. Mot bakgrund av dessa svårigheter förordar Skatteverket att ett villkor för att ett utländskt företag utan fast driftställe här i landet skall få tillgodogöra sig ett innehållentreprenadavdrag skall vara att dessa utländska företag åläggs att lämna identifikationsuppgifter för den personal de har tillhandahållit för att utföra bygg- eller anläggningsarbete i Sverige.

Svenska arbetsgivare och utländska företag som har fast driftställe i Sverige är skyldiga att göra skatteavdrag från och lämna kontrolluppgift avseende den ersättning som betalas ut till den anställde för utfört bygg- och anläggningsarbete. I en kontrolluppgift skall arbetsgivaren lämna bl.a. identifikationsuppgifter om den anställde och värdet av den utgivna ersättningen. En ordning där utländska juridiska personer, utan fast driftställe, för att få ut innehållentreprenadavdrag åläggs att lämna identifikationsuppgifter om de personer som de har anställda skulle därför inte i detta avseende innebära att dessa juridiska personer utsätts för negativ särbehandling. Det skulle inte heller i övrigt vara konkurrensnedvridande utan snarare medföra att den administrativa bördan för företagen blev mer likvärdig.

För att undvika kringgåenden av systemet behöver informationsskyldigheten gälla även i de fall en utländsk juridisk person utan fast driftställe betalt ut ersättning till uppdragstagare med F-skatt. I dessa fall skall byggentreprenadavdrag göras, varför den nu aktuella informationsskyldigheten, fullgörs genom den redovisning av uppdragstagarens identitet som skall ske vid inbetalning av byggentreprenadavdraget.

För att uppdragstagaren skall få det innehållna avdraget utbetalat till sig krävs att denne fullgjort sina skyldigheter enligt den föreslagna lagen om byggenreprenadavdrag och skattebetalningslagen, dvs. t.ex. gjort och betalat in föreskrivet skatteavdrag från utbetalda ersättningar. Det är alltså vissa betydelsefulla skyldigheter kopplade till rätten att få ut medlen. Det förefaller rimligt koppla en motsvarande skyldighet till de aktuella utländska företagens rätt att få del av medlen.

Genom en ordning där de utländska företagen, utan fast driftställe i Sverige, för att få byggenreprenadavdragsbeloppet utbetalt ges möjlighet att antingen frivilligt göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen eller att lämna identifikationsuppgifter om anställda och uppdragstagare kan denna rätt för samtliga knytas till förpliktelser som försvårar skatteundandragande.

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslås att även utländska uppdragsgivare och utländska uppdragstagare som saknar fast driftställe i Sverige skall omfattas av systemet med byggenreprenadavdrag vid utförande av byggverksamhet i Sverige.

I detta sammanhang skall understrykas att det förhållandet att det i vissa andra länder finns motsvarande system för att säkerställa uppdragstagares skatt- och avgiftsinbetalningar för uppdrag utförda där inte innebär något problem i förhållande till det system som nu föreslås.

Förslaget innebär att utländska företag, som saknar fast driftställe i Sverige och skattekonto, för att få ett innehållet byggenreprenadavdrag utbetalat till sig skall

1. göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) på den ersättning för arbete som betalats ut, eller
2. till Skatteverket lämna identifikationsuppgifter avseende mottagare av ersättningen.

Påpekas skall i detta sammanhang att vid utbetalning efter ansökan gäller de föreslagna bestämmelserna om hinder mot utbetalning (avsnitt 12.5).

11 Underlag för avdrag

11.1 Utgångspunkter för ett beräkningsunderlag

Det finns naturligtvis olika sätt att konstruera ett underlag för det föreslagna byggtreprenadavdraget. Ett system där en del av en ersättning hålls inne för att därigenom säkra betalning av skatter och avgifter, vilka inte är direkt hänförliga till beskattningen av den utbetalda ersättningen är ett nytt och för svensk del tidigare oprövat system. Det är därför betydelsefullt att systemet utformas på så sätt att det får legitimitet, framför allt bland de som direkt drabbas av systemet, men också generellt i samhället. För att uppnå det förstnämnda bör systemet i så liten utsträckning som möjligt påverka det civilrättsliga förhållandet mellan parterna. Byggtreprenadavdrags-systemet bör därför vara applicerbart på de huvudsakliga former av ersättning som används inom bygg- och anläggningsbranschen. Avdragssystemet syftar till att verka som ett incitament för uppdragstagarna att betala skatter och avgifter. För att inte förlora i legitimitet bör systemet utformas på ett sådant sätt att avdraget belopp i princip inte överstiger de skatter och avgifter som uppdragstagaren är skyldig att betala. Genom att finna denna balans mellan byggtreprenadavdraget och uppdragstagarens skatter och avgifter begränsas också negativ likviditetpåverkan för de enskilda. Ett byggtreprenadavdrag bör också vara enkelt för de inblandade att administrera. Kostnads- och tidskrävande åtgärder för företagen bör i största möjliga utsträckning undvikas. För att systemet skall vara

effektivt bör efterlevnaden slutligen kunna kontrolleras inom ramen för befintliga kontrollverktyg.

11.2 Ersättning för kontraktsarbeten

Utan att det uttryckligen anges i AB 92 bygger de bestämmelserna på att ersättning för kontraktsarbetena (dvs. de arbeten som enligt kontraktshandlingarna ingår i entreprenörens åtagande) i regel utgår i form av *fast pris*, dvs. en klumpsumma för allt som inkluderar ersättning för arbete, resor, material och andra kostnader för att utföra de aktuella arbetena. Uppskattningsvis är fast pris den avtalade ersättningsformen i ca 75 procent av kontrakten. En entreprenad upphandlas vanligtvis i konkurrens och till fast pris.

Det är dock inte helt ovanligt att arbetena upphandlas efter självkostnadsprincipen, dvs. på *löpande räkning*. Det är emellertid inte så vanligt att ren löpande räkning tillämpas. I de flesta fall har även den modellen inslag av fasta delpriser. Det är t.ex. inte ovanligt att parterna kommit överens om ett fast timpris för arbetarnas prestationer. Detta pris kan omfatta ersättning för även andra kostnader än lön, t.ex. kostnader för arbetsledning. Det är också vanligt att kostnader för arbetsledning ersätts genom ett procentpåslag på arbetarlöner liksom att fast delersättning avtalas för arbetsledning och för större maskiner. Vidare förekommer att ett särskilt entreprenörarvode avtalas på de större underentreprenaderna.

11.3 Beräkning av avdragsprocenten

Bygghälsan föreslår ett avdrag på 40 procent av ersättningen för arbetskostnaderna, vilket enligt Bygghälsan skulle vara tillräckligt för att täcka schablonberäknad preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för den arbetskraft som anlitas av uppdragstagaren. Detta gäller oavsett om arbetskraften avlönas direkt av uppdragstagaren eller i senare led av annan

uppdragstagare. Beräkningen bygger på att mervärdesskatten inte omfattas av byggtreprenadavdrag.

Nedan följer fyra exempel som illustrerar resultatet av systemet beroende på hur det utformas med tanke på underlaget för beräkningen och avdragsprocenten. I det första exemplet visas vilken procentsats som krävs för att täcka de skatter och avgifter som en uppdragstagare skall betala under förutsättning att endast ersättning för uppdragstagarens arbetskostnader ingår i avdragsunderlaget (Byggkommissionens förslag). I det andra exemplet visas utfallet av systemet om underlaget för byggtreprenadavdrag omfattar såväl ersättning för arbete som material när materialandelen är 37 procent av ersättningen och avdraget 30 procent. I det tredje exemplet redovisas effekterna av ett avdrag på 30 procent om materialandelen i stället utgör 50 procent av ersättningen. I det fjärde exemplet görs ett avdrag med 20 procent av ersättningen när materialandelen är 50 procent av beloppet.

Följande förutsättningar gäller i samtliga exempel. Medellönen för en bygg- och anläggningsarbetare beräknas vara 22 800 kr per månad. Inom detta intervall skall skatteavdrag (tabell 30, kolumn 1) göras med belopp motsvarande 30 procent efter avrundning. Arbetsgivaravgifterna uppgår till 32,82 procent under 2003 (arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 26 § socialavgiftslagen [2000:980] och allmän löneavgift enligt 3 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift). För att visa helheten redovisas även momsbeloppet trots att det inte är i fråga här. Dessutom bortses från vinstmarginalen. Exempelen är begränsade till kostnaden för en anställd, men proportionerna och procentsatserna gäller även vid flera anställda.

1) Avdragsprocent för att täcka skatter och avgifter

Bruttolön	22 800 kr
Skatteavdrag (30 procent av 22 800)	(6 840 kr)
Arbetsgivaravgift (32,82 procent av 22 800)	7 483 kr
Fakturerad ersättning (22 800 + 7 483)	<u>30 283 kr</u>
Moms (25 procent av 30 283)	7 570 kr
Fakturerad ersättning inklusive moms (30 283 + 7 570)	<u>37 853 kr</u>

Den anställdes skatter utgör följande del av fakturerad ersättning (exkl. moms)

$$6\,840 + 7\,483 = 14\,323 = 47 \text{ procent av } 30\,283$$

Ett avdrag med 14 323 kr från ersättningen 30 283 kr (exkl. moms), dvs. motsvarande 47 procent, täcker de avgifter och skatter som uppdragstagaren har att betala.

*2) Avdrag på ersättning för såväl arbets- som materialkostnader**a) Materialkostnaden är 37 procent av fakturerat belopp*

Som ett alternativ diskuterade Bygghälsögruppen ett avdrag med 30 procent av den fakturerade ersättningen för arbete och material (exkl. moms). Detta skulle täcka den anställdes skatter i de fall där uppdragstagaren har kostnader för material och övrigt (allt utöver löner och arbetsgivaravgifter) på 37 procent av fakturerat belopp (exkl. moms). Med viss försiktighet kan förut-sättas att en uppdragstagare löpande har kostnader för material m.m. i intervallet 25–50 procent av fakturerad ersättning, vilket ger ett genomsnitt på ca 37 procent. Redan här skall poängteras att materialandelen emellertid skiljer sig oerhört mycket mellan olika uppdrag. Exemplet nedan visar vilken materialkostnad som kan inrymmas om avdraget är 30 procent.

Bruttolön	22 800 kr
Skatteavdrag (30 procent av 22 800)	(6 840 kr)
Arbetsgivaravgift (32,82 procent av 22 800)	7 483 kr
Övriga kostnader för material, utrustning, resor etc.	17 460 kr
Fakturerad ersättning (22 800 + 7 483 + 17 460)	<u>47 743 kr</u>
Moms (25 procent av 47 743)	11 936 kr
Fakturerad ersättning inklusive moms (47 743 + 11 936)	<u>59 676 kr</u>

Materialandelen av fakturabeloppet (exkl. moms)

$$17\,460/47\,743 = 37 \text{ procent}$$

Avdrag från ersättning (exkl. moms):

$$6\,840 + 7\,483 = 14\,323 = 30 \text{ procent av } 47\,743$$

Ett avdrag med 14 323 kr från ersättningen 47 743 kr (exkl. moms), dvs. motsvarande 30 procent, överensstämmer med uppdragstagarens kostnader för avgifter och skatter, när 37 procent av fakturerat belopp avser material m.m.

b) Materialkostnaden är 50 procent av fakturerat belopp

I ett fall där materialkostnaderna utgör 50 procent av det fakturerade beloppet blir förhållandena i stället så här.

Bruttolön	22 800 kr
Skatteavdrag (30 procent av 22 800)	(6 840 kr)
Arbetsgivaravgift (32,82 procent av 22 800)	7 483 kr
Övriga kostnader för material, utrustning, resor etc.	30 000 kr
Fakturerad ersättning (22 800 + 7 483 + 30 000)	<u>60 283 kr</u>
Moms (25 procent av 60 283)	15 070 kr
Fakturerad ersättning inklusive moms (60 283 + 15 070)	<u>75 353 kr</u>

Materialandelen av fakturabeloppet (exkl. moms)

$$30\,000/60\,283 = 50 \text{ procent}$$

Avdrag från ersättning (exkl. moms):

$$30 \text{ procent av } 60\,283 \text{ kr} = 18\,084 \text{ kr}$$

Skatter och avgifter $6\,840 + 7\,483 = 14\,323 = 24$ procent av $60\,283$

Ett avdrag med 30 procent av ersättningen $60\,283$ kr (exkl. moms), när materialkostnaderna är 50 procent av fakturerat belopp (exkl. moms), överstiger uppdragstagarens kostnader för avgifter och skatter.

c) Avdrag med 20 procent och materialandel av ersättningen 50 procent

Här görs avdrag med 20 procent och materialkostnaderna utgör 50 procent av det fakturerade beloppet. Då blir förhållandena så här.

Bruttolön	22 800 kr
Skatteavdrag (30 procent av 22 800)	(6 840 kr)
Arbetsgivaravgift (32,82 procent av 22 800)	7 483 kr
Övriga kostnader för material, utrustning, resor etc.	30 000 kr
Fakturerad ersättning ($22\,800 + 7\,483 + 30\,000$)	<u>60 283 kr</u>
Moms (25 procent av 60 283)	15 070 kr
Fakturerad ersättning inklusive moms ($60\,283 + 15\,070$)	<u>75 353 kr</u>

Materialandelen av fakturabeloppet (exkl. moms)

$30\,000/60\,283 = 50$ procent

Avdrag från ersättning (exkl. moms):

20 procent av $60\,283$ kr = $12\,056$ kr

Skatter och avgifter $6\,840 + 7\,483 = 14\,323 = 24$ procent av $60\,283$

Ett avdrag med 20 procent av ersättningen $60\,283$ kr (exkl. moms), när materialkostnaderna är 50 procent av fakturerat belopp (exkl. moms), understiger något uppdragstagarens kostnader för avgifter och skatter.

11.4 Avdrag med 20 procent av utbetald ersättning

Förslag: Vid uppdrag som avser byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet skall från utbetald ersättning ett avdrag göras med 20 procent av ett underlag som utgörs av den utbetalda ersättningen, exklusive mervärdesskatt. Det innebär att såväl uppdragstagarens kostnader för arbete som material och övrigt skall ingå i underlaget för avdrag.

Skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag påverkas inte av att ersättningsanspråket överlåtit.

Bygghörningskommissionens förslag: Avdragets storlek skall vara 40 procent på ett underlag som utgörs av ersättningen för arbetskostnader exklusive eventuella materialkostnader. Om den fakturerade ersättningen omfattar såväl ersättning för bygg- och anläggningsarbete som ersättning för andra slags arbeten eller ersättning för material och de olika ersättningsbeloppen inte utan svårighet kan skiljas från varandra föreslår Bygghörningskommissionen att avdragsskyldigheten skall gälla hela ersättningen.

Mervärdesskatten skall inte i något fall inkluderas i underlaget för avdrag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg, Ekobrottsmyndigheten och Riksskatteverket* tillstyrker eller är positiva till förslaget. Riksskatteverket påpekar att ansvaret för att ett tillfredsställande underlag finns för hur fördelningen av ersättning för arbete och material skett skall ligga på uppdragsgivaren. Saknas sådant underlag måste uppdragsgivaren enligt Riksskatteverket vara skyldig att göra avdrag med 40 procent på hela beloppet. Riksskatteverket saknar anvisningar om hur á-contobetalningar avses att hanteras. Verket anför att det kan meddela föreskrifter om detta i samråd med branschen. *Göta hovrätt* påpekar att de civilrättsliga konsekvenserna av förslaget måste analyseras. Detta mot bakgrund bl.a. av att parterna ofta hänvisar till AB 92 och att den vanligaste ersättningsformen i ett kontraktsförhållande i branschen är fast pris. *Företagarnas Riksorganisation* delar bedömningen att under-

laget för entreprenadavdraget skall vara exklusive materialkostnader. Nackdelen med det är enligt företagarna att två parter som är överens kan manipulera systemet genom att komma överens om ett högre pris för materialet för att få ett lägre pris på arbetskostnaden. Detta skulle innebära att avdraget inte motsvarar arbetsgivaravgifter, avdragen skatt m.m. Om materialkostnader skulle ingå i underlaget skulle det behövas att avdraget anpassades till olika delar av byggbranschen för att avdraget skulle få rimlig storlek. Detta skulle enligt företagarna öka gränsdragningsproblemen och komplicera systemet i onödan. *Statens Fastighetsverk*, som ogillar förslaget, anför att det ger upphov till ökad administration eftersom det kräver dubbelt så många fakturor. Dessutom krävs att fakturorna specificeras på ett annat sätt än vad som sker i dag. *Installatörsorganisationerna*, som i och för sig avstyrker förslaget, anför att om det ändå införs bör avdraget beräknas endast på arbetskostnader samt att ett fribelopp gentemot beställaren bör finnas. Dessutom kan uppdelningen av ersättning på material och arbete, särskilt vid fastprisarbeten många gånger förväntas bli konstlad och risken för falsifikat skall inte underskattas.

Skälen för förslaget

Underlag och procentsats

När det gäller frågan om underlag för avdraget i ett obligatoriskt system gäller i första hand att ta ställning till om den delen av ersättningen som avser att täcka uppdragstagarens materialkostnad skall medräknas i underlaget eller inte. I detta sammanhang är det rimligt att utgå från de etablerade ersättningsformerna i branschen. En avvägning måste också göras mellan lagstiftningens effektivitet och företagets likviditetspåverkan.

Inledningsvis skall konstateras att lagstiftningens effektivitet är beroende av att skatter och avgifter för arbetskraften säkras redan vid betalningen av uppdraget.

För att undvika avsiktliga felfördelningar mellan ersättning för arbete och material men också för att göra systemet så okomplicerat som möjligt föreslås att hela ersättningen för uppdraget, utom mervärdesskatten, skall ingå i avdragsunderlaget. Om såväl ersättningen för uppdragstagarens material- som arbetskostnader skall ingå i underlaget är det rimligt att avdragsprocenten är lägre än om avdrag skall göras enbart på ersättningen för arbetskostnaderna (se beräkningsmodellerna ovan). Den övervägande delen av ersättningsöverenskommelserna i bygg- och anläggningsbranschen innebär avtal om fast pris, vilken ersättningsform också förutsätts i branschens standardavtalsvillkor. Genom att låta underlaget utgöras av hela ersättningen, utom mervärdesskatten, kommer bestämmelserna att överensstämma med den frekventa användningen av fast pris. Det torde dessutom vara mycket ovanligt att en underentreprenör levererar material utan att något arbete över huvud taget utförs. Noteras skall att om ett uppdrag *enbart* innebär materialleverans faller det i princip utanför systemet.

Ett centralt argument mot ett schabloniserat avdrag, dvs. ett avdrag på hela ersättningen, är den snedfördelning som kan uppkomma i de fall där arbets- respektive materialdelen av ersättningen inte är jämnt fördela. Företrädare för bygg- och anläggningsbranschen har påpekat att det är omöjligt att lämna några generella uppgifter om fördelningen mellan material och arbete. Fördelningen skiljer sig dels mellan uppdrag inom samma delbransch på samma nivå i en entreprenadkedja, dels beroende av hur högt upp i kedjan uppdraget återfinns. Dessutom skiljer sig fördelningen av material och arbete – inom ett uppdrag – vid olika tidpunkter av uppdragets utförande. I början av ett uppdrag tenderar materialdelen att vara förhållandevis höga medan arbetsdelen i stället tenderar att öka mot slutet av uppdragets utförande.

Med en enhetlig avdragsprocent på hela den utbetalda ersättningen (utom mervärdesskatt) täcks inte skatter och avgifter av avdraget om materialdelen utgör en liten del av ersättningsbeloppet. Utgör materialdelen däremot en stor del av beloppet

kan avdraget bli för stort och uppdragstagaren få betala materialet och ligga ute med medel motsvarande det för höga avdraget. Denna likviditetspåfrestning minskar dock om avdragsprocenten bestäms till en relativt låg nivå. I ett system där avdraget skall göras på ett underlag som avser hela den utbetalda ersättningen (utom mervärdesskatt) förefaller ett avdrag på 20 procent lämpligt. Med ett avdrag på 20 procent av utbetald ersättning för uppdraget torde de situationer där avdraget är högre än de skatter och avgifter som uppdragstagaren har att betala bli ovanliga. Framhållas skall dessutom att det avdragna beloppet fortfarande tillhör uppdragstagaren och att medlen betalas in till Skatteverket för dennes räkning. Förmodligen kommer emellertid avdraget ofta att vara lägre än uppdragstagarens kostnader för skatter och avgifter men det får accepteras för att legitimera systemet. Systemet kan ändå förutsättas utgöra ett betydande incitament för uppdragstagarna att betala skatter och avgifter eftersom det avdragna beloppet kan "frysa inne" hos Skatteverket om inte skattebetalningslagens bestämmelser följs.

Bygg- och anläggningsbranschen har många olika delbranscher där förhållandet mellan arbets- och materialkostnader skiljer sig åt. Därför skulle ett system med olika avdragsprocent för olika delbranscher kunna tänkas. De branscher som är mindre personalintensiva med höga maskin-/materialkostnader skulle kunna ha en lägre avdragsprocent än de delbranscher som i stället har hög personalintensitet och låga kostnader för material. En av ambitionerna vid utarbetandet av promemorian har emellertid varit att göra systemet så lätt att tillämpa som möjligt. Ett system med differentierad avdragsprocent kommer att medföra ökad administration för såväl företagen som för Skatteverket och dessutom inbjuda till kringgåendeförsök. Ett sådant system föreslås därför inte.

Likviditetspåverkan

Med ett system där byggtreprenadavdrag inbetalas i samband med att betalning sker till uppdragstagaren påverkas likviditeten

för uppdragstagaren eftersom denne initialt inte erhåller hela den fakturerade ersättningen kontant. Det avdragna beloppet tillgodoräknas visserligen uppdragstagaren men utbetalas först efter att ha passerat Skatteverket. Med den skyndsamhet som skall prägla hanteringen av byggentreprenadavdrag och den relativt låga avdragsprocent som föreslås ovan kommer förslaget likviditetspåverkan för företagen endast att bli marginell (se likviditetsberäkningar för småföretag i avsnitt 24.2).

À-contobetalningar och kvittningar

Skatteverket påpekar att det inom bygg- och anläggningsbranschen är vanligt med à-contobetalningar och ifrågasätter hur systemet skall appliceras på dessa betalningar. Det föreslagna systemet innebär att avdrag skall göras vid varje tillfälle en uppdragsgivare betalar ersättning till en uppdragstagare. Vid à-contobetalningar skall avdrag således göras vid varje utbetalningstillfälle. Det åligger uppdragsgivaren att se till att det finns underlag för kontroll av att skyldigheterna enligt den föreslagna lagen följts från dennes sida. Det framstår som rimligt att Skatteverket meddelar de mer detaljerade föreskrifter som kan behövas för verkställighet vid à-contobetalningar.

En annan betalningsform som förekommer i kontraktsförhållanden är att betalning erläggs genom kvittning mot egen fordran. Eftersom uppdragsgivaren i sådana fall endast betalar en mindre del eller ingen del alls av fordran kontant kan man, som Göta hovrätt, ifrågasätta om det föreligger någon skyldighet för uppdragsgivare att i dessa fall göra byggentreprenadavdrag.

Frågan när det gäller kvittningssgilla motfordringar är egentligen om avdraget är kopplat till den fakturerade kostnaden för byggverksamheten eller till den ersättning som betalas för uppdraget. Avdragssystemet är som framgått ovan knutet till den utbetalade ersättningen för uppdraget. En betalning genom kvittning av en motfordran är även den en form av ersättning. Om uppdragstagaren t.ex. sänder en faktura på 300 000 kr till uppdragsgivaren och uppdragsgivaren återoppar en motfordran på

50 000 kr som stöd för att inte betala mer än 250 000 kr kontant så har uppdragstagaren trots allt erhållit 300 000 kr i ersättning för uppdraget. Uppdragsgivaren skall därmed göra entreprenadavdrag på ett underlag av 300 000 kr. I de fall tvist uppstår därför att uppdragstagaren inte accepterar invändningen om motfordran kan avdrag däremot inte göras på ett större ersättningsunderlag än vad uppdragstagaren faktiskt har erhållit, vare sig betalningen sker genom kontant betalning, kvittning eller på annat sätt. När tvisten är löst får avdrag göras på den resterande delen av ersättningen oavsett på vilket sätt ersättningen betalas till uppdragstagaren.

Fall av krediteringar får hanteras på samma sätt som hittills och skall inte påverkas av att den utbetalda ersättningen omfattas av bestämmelserna om byggentreprenadavdrag. Även de medel som utgör byggentreprenadavdrag och sätts in på konto hos Skatteverket tillhör uppdragstagaren.

Ändringar av borgenärsförhållandet

Det förekommer att borgenären (uppdragstagaren) i entreprenörsförhållandet överlåter eller pantsätter sin fordran på gäldenären (uppdragsgivaren). *Svea hovrätt* ifrågasätter vad som skall gälla beträffande entreprenadavdraget vid factoring, dvs. vid överlåtelse eller pantsättning av enkla fordringar (fakturafordringar). Frågan är om factoringföretaget som de facto betalar uppdragstagaren skall göra avdraget eller om det alltjämt skall göras av uppdragsgivaren.

Ett alternativ vore att lägga ansvaret för att göra byggentreprenadavdrag på den som övertagit fordran. Det skulle innebära att uppdragsgivaren betalar hela ersättningen (faktura-beloppet) direkt till den nye borgenären, vilken sedan gör avdrag och betalar resterande del till uppdragstagaren. En sådan ordning förefaller ologisk bl.a. eftersom factoring kan innebära att ersättningen för fakturan utbetalas före det att uppdragsgivaren betalar fakturakravet. Dessutom kompliceras systemet eftersom ytterligare aktörer blir inblandade. Svårigheter att kontrollera

systemet kan befaras. Vidare kan en uppdragsgivare med en sådan ordning inte utnyttja möjligheten att genom omföring ”rulla” egna inestående byggentreprenadmedel till uppdragstagaren.

Vid överlåtelse av en fordran på ersättning för utförd byggverksamhet förefaller det i stället rimligt att låta ansvaret för fullgörande av byggentreprenadavdrag ligga kvar på uppdragsgivaren. Denne har därmed att göra byggentreprenadavdrag och betala in det till Skatteverket senast vid den tidpunkt då resterande del av beloppet betalas till den nya borgenären. Skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag kommer att vara författningsreglerad och avdragsskyldigheten är därmed förutsebart för de enskilda aktörerna, vilka således har att beakta avdragsskyldigheten i samband med att fordran överläts. En sådan ordning stämmer överens med vad som gäller för skyldigheten att göra skatteavdrag vid factoring, dvs. skyldigheten stannar på den ursprungliga ersättningsutbetalaren (jfr prop. 1991/92:112 s. 172).

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslås i lagen om byggentreprenadavdrag en bestämmelse som tydliggör att avdragsskyldigheten inte påverkas vid överlåtelse av en fordran.

12 Transaktioner i systemet

12.1 Systemets uppbyggnad – konton hos Skatteverket

Förslag: Skatteverket skall ha ett särskilt konto för inbetalningar av byggentreprenadavdrag. Dessutom skall för varje uppdragstagare, som byggentreprenadavdrag görs för, finnas ett konto (*byggentreprenadkonto*) på vilket Skatteverket skall registrera inbetalda byggentreprenadavdrag, omföringar och utbetalningar.

Bygghörningskommitténs förslag: Skattemyndigheten skall upprätta ett särskilt konto för registrering av entreprenadavdrag. På entreprenadkontot skall skattemyndigheten registrera entreprenadavdrag som skall betalas in, omföras eller betalas ut, gjorda inbetalningar, omföringar eller utbetalningar samt belopp som har lämnats för indrivning.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna del av förslaget.

Skälen för förslaget

Konton för byggentreprenadavdrag

Enligt Bygghälsöns förslag skall redovisade entreprenadavdrag i entreprenaddeklaration leda till automatiska beslut och debiteras på entreprenadkontot. Byggentreprenadavdrag utgör dock inte någon skatt utan avser belopp som skall dras av vid inbetalning av ersättning till uppdragstagaren och betalas in till Skatteverket. Beloppet tillhör således uppdragstagaren. I promemorian föreslås därför att en ny rutin med ett nytt särskilt konto för inbetalningar av byggentreprenadavdrag utvecklas för hantering av inbetalningar av byggentreprenadavdrag. Det kontot skall enbart ta emot inbetalningar av byggentreprenadavdrag. Ett alternativ vore att uppdragsgivaren betalar in byggentreprenadavdrag direkt till uppdragstagarens skattekonto. Det är dock olämpligt att använda skattekontot eftersom pengar som bokförs på skattekontot inte går att öronmärka och spärra för en eventuell utredning.

Byggentreprenadavdrag som betalats in till det särskilda kontot skall skyndsamt tillgodoräknas respektive uppdragstagarens *byggentreprenadkonto*. På detta konto skall vidare registreras omföringar och utbetalningar. Byggentreprenadkonto skall sedan kunna korrespondera med uppdragstagarens skattekonto så att Skatteverket kan vidta nödvändiga kontroller innan utbetalning sker till uppdragstagarens skattekonto. De medel som sätts in i systemet är öronmärkta för uppdragstagaren fram till dess omföring till annan uppdragstagare sker.

Skatteverkets underrättelser till uppdragstagaren

En uppdragstagare som har inestående byggtreprenadavdrag på kontot skall underrättas av Skatteverket genom månatlig avstämning av kontot. Underrättelsen skall innehålla uppgift om de belopp som betalats in och omförts och vilken uppdragsgivare som gjort inbetalningen eller begärt den tillgodoräknade omföringen. Uppdragstagaren skall även kunna kontrollera inestående medel på sitt byggtreprenadkonto via Internet på samma sätt som det går att kontrollera saldot på skattekontot.

12.2 Fullgörelse av avdragsskyldigheten

Förslag: Uppdragsgivaren skall betala innehållet byggtreprenadavdrag genom att sätta in beloppet på det särskilda kontot hos Skatteverket. Ett byggtreprenadavdrag skall betalas in till Skatteverket senast samma dag som betalningen av den ersättning från vilken avdrag gjorts sker till uppdragstagaren.

Avdragsskyldigheten kan även verksställas genom att Skatteverket på begäran av uppdragsgivaren omför medel på byggtreprenadkontot som uppdragsgivaren har rätt att tillgodoräkna sig i egenskap av uppdragstagare. En ansökan om omförelse skall göras senast samma dag som betalningen av den ersättning från vilken avdrag gjorts sker till uppdragstagaren.

Byggtreprenadkommissionens förslag överensstämmer i huvudsak med promemorians.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att det i förslaget anges att skattemyndighetens hantering vid omförelse/utbetalning av medel på entreprenadkontot skall ske skyndsamt. För korta tidsperioder ger enligt verket upphov till kontrollproblem, eftersom entreprenadavdrag kan betalas från olika uppdragsgivare vid olika tidpunkter under en månad, vilket gör att jämförelserna vid maskinella kontroller kan vara svåra att göra

annat än månadsvis. *Sveriges Byggindustrier* anför att förslaget innebär att skattemyndigheten får rollen att svara för ett vid sidan av post- och bankgirosystemet helt fristående betalnings- och transfereringssystem. Denna funktion behövs för att säkerställa att överföringar från en uppdragstagare till en annan uppdragstagare skall kunna verkställas i rätt tid och med rätt belopp. En utformning av ett sådant återrapporteringssystem torde enligt Byggindustriernas mening behöva bygga på samma komponenter som i dag återfinns i nuvarande aviserings- och transfereringssystem hos Bankgirot och Postgirot. Byggindustrierna ifrågasätter det principiellt lämpliga i att staten engagerar sig i en betalningsförmedling som utan konkurrens med hjälp av speciallagstiftning skulle överta betalningsflöden från de redan befintliga institutionerna inom bankväsendet. Vidare finns stor anledning att ifrågasätta om sådan betalningsförmedling överhuvudtaget kan bli kostnadseffektiv. I sammanhanget kan man enligt Sveriges Byggindustrierna fråga sig hur en överföring från ett entreprenadkonto till ett annat skall kunna ske i rätt tid. Om man i ett enkelt fall antar att entreprenadkedjan består av tre aktörer. En uppdragsgivare (UG) som anlitar en uppdragstagare (UT1), vilken i sin tur anlitar en uppdragstagare (UT2) för vissa arbeten. UT2 fakturerar UT1 som betalar fakturan och är skyldig att samtidigt göra entreprenadavdrag och betala in detta till entreprenadavdragskontot. För att en överföring skall kunna ske av UG:s inbetalda pengar till UT1:s entreprenadkonto i rätt tid inom ramen för entreprenadkontotillgodohavandet förutsätter detta i det renodlade fallet att betalning dessförinnan erhållits från UG. *Företagarnas Riksorganisation* anser att ansökan inte skall behöva under-tecknas av behörig firmatecknare utan att det skall vara möjligt att ge en anställd eller t.ex. en bokföringsbyrå fullmakt att ansöka om att medel skall överföras till skattekontot eller omföras på annan. Företagarna anser vidare att kravet på skyndsamt handläggning skall preciseras så att omföring eller utbetalning skall ske inom en vecka från det att ansökan inkom till skattemyndigheten. Utredningen måste vara effektiv och

skyndsam för att uppnå målet men inte hindra seriösa företags verksamhet.

Skälen för förslaget

Inbetalning genom insättning på konto hos Skatteverket

Det belopp som dras av skall som ovan framgått betalas till ett särskilt konto för byggentreprenadavdragsinbetalningar senast samma dag som betalningen av den ersättning från vilken avdrag gjorts sker till uppdragstagaren. Betalningsskyldighet för byggentreprenadavdrag uppstår således när uppdragsgivaren betalar ersättningen till uppdragstagaren. Om uppdragsgivaren inte förmår betala hela ersättningen enligt fakturan, skall uppdragsgivaren göra avdrag från det belopp som denne faktiskt avser att betala. Betalas byggentreprenadavdraget till Skatteverket senare än vad resterande del av fakturabeloppet betalas till uppdragstagaren kommer uppdragsgivaren att gynnas likviditetsmässigt på uppdragstagarens bekostnad. Dels försenas den automatiska utbetalningen till uppdragstagarens skattekonto, dels beräknas räntan på det inbetalda beloppet först från och med dagen efter det att beloppet bokförts på det särskilda kontot hos Skatteverket.

Sker inbetalningen felaktigt t.ex. direkt till uppdragstagarens skattekonto har inbetalningen inte skett på rätt sätt och uppdragsgivaren kan inte anses ha fullgjort sin avdragsskyldighet. Vid inbetalning skall uppdragsgivaren ange vilken uppdragstagare inbetalningen avser för att Skatteverket skall kunna öronmärka inbetalningen till en viss uppdragstagare. Det är uppdragsgivarens uppgift om betalningsmottagare vid inbetalningen av byggentreprenadavdraget som styr vem som kommer att få disponera det inbetalda beloppet. Anger uppdragsgivaren fel person som betalningsmottagare måste uppdragsgivaren kunna visa vem som är den riktiga betalningsmottagaren för att rättelse skall kunna ske (se avsnitt 15.5).

Fullgörelse genom omföring

En uppdragstagare kan samtidigt vara uppdragsgivare åt en annan uppdragstagare i en entreprenörskedja. En uppdragsgivare kan därför ha medel på sitt byggentreprenadkonto (vilka uppdragsgivaren mottagit i egenskap av uppdragstagare) som uppdragsgivaren har rätt att utnyttja för fullgörelse av avdragsskyldigheten. Det skall alltså vara möjligt för en uppdragsgivare att fullgöra avdragsskyldigheten genom att begära omföring av inestående belopp som uppdragsgivaren har i egenskap av uppdragstagare till en egen uppdragstagare.

En begäran om omföring skall vara skriftlig och egenhändigt undertecknad av uppdragsgivaren eller av den som är behörig firmatecknare. Ombud skall få användas. Begäran kan avse hela eller del av det inestående beloppet. Ansökan skall lämnas till Skatteverket senast samma dag som betalningen av den ersättning från vilket avdrag gjorts sker till uppdragstagaren och före det att utbetalning av byggentreprenadavdraget till skattekontot har skett. Lämnas begäran in efter det att utbetalning till skattekontot har skett gäller skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser för utbetalning.

De medel som finns inestående på uppdragsgivarens byggentreprenadkonto i dennes egenskap av uppdragstagare disponeras av uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren skall därför kunna ange i sin ansökan om omföring vilken dag det omförda beloppet skall tillgodoräknas uppdragstagarens byggentreprenadkonto. Bokföringsdagen kan dock inte vara tidigare än den dag då beloppet ursprungligen betalades till uppdragsgivarens konto. Ränta på det omförda beloppet tillgodoräknas uppdragsgivaren till och med bokföringsdagen.

En begäran om omföring skall handläggas skyndsamt av Skatteverket. Normalt torde Skatteverket kunna verkställa en sådan omföring inom en vecka efter det att begäran kom in till Skatteverket.

Genom att Skatteverket i samband med omföringen framstår som betalningsförmedlare måste uppdragsgivaren få en bekräftelse om att omföring av byggentreprenadavdrag har verkställts.

12.3 Redovisning i skattedeklaration

Förslag: Redovisning av byggentreprenadavdrag skall ske i skattedeklaration. Redovisningsperioden för byggentreprenadavdrag skall vara kalendermånad.

En uppdragsgivare skall redovisa de byggentreprenadavdrag som gjorts under en kalendermånad i den skattedeklaration som skall lämnas månaden efter. Även sådana uppdragsgivare som i övrigt inte omfattas av skyldigheten att lämna skattedeklaration skall redovisa byggentreprenadavdrag i en sådan deklaration.

En deklARATIONSSKYLDIG skall åläggas att bevara räkenskaper, anteckningar och övrigt relevant material för att säkerställa efterhandskontroll av att skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag har fullgjorts.

Bygghörningskommitténs förslag: En uppdragsgivare skall redovisa entreprenadavdrag i en entreprenaddeklaration enligt fastställt formulär.

Remissinstanserna: Endast ett par av remissinstanserna har uttryckligen yttrat sig över denna del av förslaget och de är tveksamma till den särskilda deklARATIONEN för entreprenadavdraget och hanteringen kring denna. *Riksskatteverket* avstyrker denna del av förslaget och anför bl.a. att det blir en betungande uppgift, inte minst för de mindre företagen, att fylla i och skicka in en entreprenaddeklaration i anslutning till varje fakturabetalning. Även för skattemyndigheterna innebär uppgiften att varje dag ta emot och registrera en betydande mängd entreprenaddeklARATIONER enligt Riksskatteverket en stor och resurskrävande arbetsuppgift. För att skattemyndigheterna skall ha möjlighet att kontrollera av uppdragsgivare redovisat entreprenadavdrag måste enligt Riksskatteverket särskilda krav ställas på det underlag som skall finnas. Erfarenheter från genomförda kontroller visar enligt verket att de företag som tillhandahåller svart arbetskraft ofta saknar räkenskaper. Det måste därför vara uppdragsgivaren som på begäran skall presentera ett underlag för att han gjort entreprenadavdrag enligt gällande regler. Eftersom Riksskatteverket föreslår att en särskild

entreprenaddeklaration inte ska lämnas, bör enligt verket föreskrifter i stället utfärdas om vilket underlag som ska tillhandahållas för kontroll av gjorda entreprenadavdrag. *Sveriges Byggindustrier* anför att systemet inger stora farhågor när det gäller hanteringstiden hos skattemyndigheten. Byggindustrierna anför att de administrativa merkostnaderna grovt kan hänföras till dels systemutveckling/systemanvändning, dels löpande handläggning i manuella processer. Vidare tillkommer det av Byggekommisionen förutsatta deklarationsförfarandet. Byggindustrierna avstår från att göra en självständig bedömning av vad en rimlig kostnad utslaget per transaktion kan beräknas bli. Det framstår dock som uppenbart att den kostnad på 100 kr per transaktion som Byggekommisionen har använt sig av är otillräcklig. Beroendet av ett kvalitativt godtagbart aviseringsystem från skattemyndigheten beträffande in- och utgående transaktioner på entreprenadkontot har redan påtalats ovan. Avstämningsteknik och avstämningsrutiner beträffande reskontra och kassa måste anpassas med hänsyn till de transaktioner som tar vägen över entreprenadkontot i det system som föreslås. En mycket tungarbetad administrativ process hos företag med byggverksamhet är den till reskontra- och redovisningssystem bakomliggande leverantörsfakturahanteringen. I dag läggs det ned ett mycket stort arbete hos företagen med att söka förenkla och integrera förekommande flöden. Det säger sig enligt Byggindustrierna självt att de anpassningsproblem som det föreslagna entreprenadavdragssystemet skulle medföra inte är överblickbara innan en närmare precisering av åtföljande systemkrav har gjorts.

Grunden för Byggindustriernas uppfattning är att den inrapportering (deklaration) som Byggekommisionen förutsätter skall ske på transaktionsbasis också måste mötas av en motsvarande och omedelbar återrapportering på transaktionsbasis från skattemyndighetens sida. Detta krävs både för att säkerställa att uppdragstagarens kassabokföring baseras på korrekt och fullgott underlag och därmed att uppdragstagaren har en aktuell och heltäckande överblick över de medel som

flyter in och går ut från uppdragstagarens tillgodohavande på entreprenadkontot.

Skälen för förslaget

Redovisning i skattedeclaration

Som Riksskatteverket påpekar blir det en betungande uppgift, inte minst för de mindre företagen, att fylla i och skicka in en entreprenaddeklaration i anslutning till varje fakturabetalning. Även för Skatteverket innebär uppgiften att varje dag ta emot och registrera en betydande mängd entreprenaddeklarationer en stor och resurskrävande arbetsuppgift. Genom att i stället låta uppdragsgivarna redovisa byggentreprenadavdraget i den skattedeclaration de normalt ändå är skyldiga att lämna en gång per månad för redovisningsperioden skulle förfarandet förenklas. En sådan ordning förutsätter att den samtidigt ger erforderliga möjligheter för Skatteverket att utreda och kontrollera redovisningen och betalningen av byggentreprenadavdraget. Möjligheterna att följa en enskild betalning minskar naturligtvis vid redovisning i skattedeclaration eftersom en sådan deklARATION endast lämnas en gång för varje redovisningsperiod och i flertalet fall kommer att omfatta ett antal byggentreprenadavdrag eftersom redovisningsperioden omfattar en hel kalendermånad. Å andra sidan skulle en enklare administration innebära vinster både för berörda företagare och Skatteverket. Skatteverkets kontroll kan ändå fungera tillfredsställande genom att tydliga krav ställs på det underlag som skall finnas hos uppdragsgivaren. Förutom att lämna uppgifter i skattedeclarationen skall uppdragsgivaren som framgått ovan av kontrollskäl lämna vissa uppgifter redan i samband med att inbetalningen eller omföringen av byggentreprenadavdraget sker.

De byggentreprenadavdrag som gjorts under en kalendermånad skall redovisas med en klumpsumma i den skattedeclaration som normalt skall lämnas senast den 12 i efterföljande månad. Någon debitering påförs inte på bygg-

entreprenadkontot eftersom byggentreprenadavdrag inte utgör någon skatt. Redovisningen avser enbart information om gjorda byggentreprenadavdrag under en viss redovisningsperiod. Med anledning av redovisningen får avstämning ske mellan av uppdragsgivaren redovisat belopp och av uppdragsgivaren inbetalade medel. Vid misstämning skall utredning vidtas av Skatteverket. Visar Skatteverkets utredning att redovisningen i skattedeklarationen av byggentreprenadavdraget har blivit felaktig skall rättelse av uppgiften ske. Om uppdragsgivaren själv upptäcker att redovisningen har blivit felaktig skall denne lämna in en i detta avseende rättad skattedeklaration till Skatteverket. (Bestämmelserna om omprövning i 21 kap. skattebetalningslagen påverkas inte av promemorians förslag.)

Det finns en grupp uppdragsgivare som enligt gällande bestämmelser inte är skyldiga att lämna skattedeklaration. De redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen och är inte av andra skäl skyldiga att lämna skattedeklaration (10 kap. 9, 31 och 32 §§ skattebetalningslagen [1997:483]). Det är lämpligt att även denna grupp åläggs att redovisa byggentreprenadavdrag månatligen. En bestämmelse som ålägger även dessa uppdragsgivare att lämna skattedeklaration avseende redovisningsperiod under vilken företaget gjort byggentreprenadavdrag skall därför införas i skattebetalningslagen. Beträffande de redovisningsperioder under vilka något byggentreprenadavdrag inte gjorts behöver dessa uppdragsgivare inte lämna någon skattedeklaration (jfr 10 kap. 13 § andra stycket skattebetalningslagen).

Uppgifter och underlag

De grundläggande uppgifter som behövs för kontroll av byggentreprenadavdrag, såsom identifikationsuppgift avseende uppdragsgivare, skatteavdrag m.m., skall enligt skattebetalningslagen redan i dag lämnas i skattedeklarationen. Härutöver skall för byggentreprenadavdragsförfarandet i skattedeklarationen lämnas uppgift om den sammanlagda avdragsgrundande ersättning uppdragsgivaren under perioden utbetalat, sammanlagt under

perioden inbetalat byggentreprenadavdrag och de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av byggentreprenadavdrag.

Det skall vidare åligga den deklarationsskyldige att i skäligen omfattning se till att räkenskaper, anteckningar eller annat relevant material finns bevarat så att det är möjligt att i efterhand kontrollera att avdragsskyldigheten har fullgjorts.

Det närmare innehållet i skattedeklarationen och regleringen av vilket underlag som skall bevaras för kontroll kan anges i förordning eller andra föreskrifter.

12.4 Utbetalning av byggentreprenadavdrag

Förslag: Medel som finns på byggentreprenadkontot hos Skatteverket skall utbetalas med automatik till uppdragstagarens skattekonto. Om uppdragstagaren saknar skattekonto skall utbetalningen göras efter ansökan direkt till uppdragstagaren. Utbetalning skall ske senast två veckor från det att medlen betalades in eller från det att ansökan om utbetalning kom in till Skatteverket.

Byggkommissionens förslag: På ansökan av en uppdragstagare skall skattemyndigheten utbetala beloppet som registreras på entreprenadkonto. Utbetalning skall ske genom att beloppet registreras på sökandens skattekonto. Om sökanden inte har något skattekonto får beloppet betalas ut direkt till sökanden. Visar avstämning av entreprenadkontot att överskjutande belopp finns på kontot, skall beloppet, om det varit inestående på kontot minst fyra månader, utbetalas till uppdragstagaren. En utbetalning direkt till uppdragstagaren skall inte göras om denne inte fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt. Byggkommissionen anger vidare att Riksskatteverket bör utreda om det inte är möjligt att ha en regel enligt vilken inestående medel på entreprenadkontot efter en viss tid med automatik utbetalas till uppdragstagarens skattekonto.

Remissinstanserna: *Sveriges Byggindustrier* är kritiska på grund av att förslaget enligt dem medför oönskade inlåsnings effekter. Det av Bygghögskolekommittén angivna tillvägagångssättet för omföringen (efter begäran av uppdragstagaren) av uppdragsgivares entreprenadavdrag på entreprenadkontot till uppdragstagarens skattekonto behöver kunna verkställas inom den tid som finns tillgänglig fram till den 12:e i efterföljande månad så att medlen omgående kan användas för betalning av egna arbetsgivaravgifter och preliminär skatt. En sådan överföring behöver kunna verkställas med en handläggningstid som är tydligt förutsebar och tillräckligt kort, säg två dagar. Byggindustriernas bedömning är att skattemyndigheten med Bygghögskolekommitténs förslag i detta avseende inte kan infria ett sådant krav. En förlängd överföringstid från entreprenadkonto till skattekontot resulterar därför i att inlåsnings effekten kvarstår under ytterligare en månad. Mellan 25 och 40 procent av rörelsekapitalet enligt ovanstående förutsättningar kommer på detta sätt att vara inlåst, vilket enligt Byggindustrierna inte kan anses godtagbart. *Företagarnas Riksorganisation* förordar en automatisk överföring till skattekontot i samband med närmast följande datum för redovisning av skatteavdrag m.m. Detta skulle innebära att den uppdragstagare som i sin tur inte har någon uppdragstagare inte behöver fylla i någon ansökan eftersom beloppet automatiskt utbetalas till skattekontot. Företagaren behöver i detta fall bara fylla i sin vanliga skattedeklaration och kontrollera saldot på sitt skattekonto och sitt entreprenadkonto för att vet hur mycket som skall betalas in ytterligare den 12:e.

Skälen för förslaget

Utbetalning med automatik

För att minska administrationen både hos företagen och hos Skatteverket skall utbetalning av byggentreprenadavdrag ske genom automatiskt tillgodoförande till uppdragstagarens skatte-

konto. Om uppdragstagaren saknar skattekonto skall utbetalning ske direkt till uppdragstagaren efter en skriftlig ansökan. Flera av remissinstanserna har påpekat att hanteringen och administrationen av utbetalningar blir betungande både hos företagen och hos Skatteverket om utbetalningar av byggentreprenadavdrag alltid skall ske först efter en skriftlig ansökan. *Riksskatteverket* anför t.ex. att uppdragstagare, som inte önskar omföra inbetalda entreprenadmedel för att täcka egna gjorda entreprenadavdrag, skall kunna få avdragsbeloppet överfört till det egna skattekontot med automatik.

Utbetalning med automatik genom tillgodoföring till uppdragstagarens skattekonto skall ske senast två veckor från det att inbetalningen av byggentreprenadavdraget registrerats hos Skatteverket. Det lämpligaste är att Skatteverket, efter att nödvändiga kontrollåtgärder vidtagits, utbetalar de gjorda byggentreprenadavdragen så fort som möjligt. För att den negativa likviditetspåverkan skall minskas för uppdragstagaren skall inestående byggentreprenadavdrag vara tillgängliga för uppdragstagaren så snart som möjligt. Normalt torde byggentreprenadavdragen avse uppdrag som redan utförts varför Skatteverkets kontroll också torde avse redovisning och betalning av skatter och avgifter för tiden före inbetalningen av byggentreprenadavdraget. Utbetalningen genom tillgodoföring till skattekontot får dock inte ske snabbare än att de uppdragstagare som vill använda inestående byggentreprenadavdrag för omföring hinner ansöka om det.

Utbetalning av byggentreprenadavdrag som görs genom tillgodoföring till uppdragstagarens skattekonto får tas i anspråk för betalning av skattekontounderskott när sådant finns. Ett överfört belopp är inte längre tillgängligt för omföring.

Någon automatisk utbetalning skall inte ske till uppdragstagaren även om denne har ett skattekonto om uppdragstagaren är försatt i konkurs. Medel som finns på byggentreprenadkontot hos Skatteverket skall då i stället utbetalas till konkursboet (se avsnitt 14.2.2).

Utbetalning efter ansökan

Saknar uppdragstagaren skattekonto och utredningen visar att något skattekonto inte heller skall tilldelas uppdragstagaren, skall byggtreprenadavdrag utbetalas direkt till uppdragstagaren efter en skriftlig ansökan. Normalt torde det vara frågan om utländsk person som saknar sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som inte är skyldig att göra något skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) från ersättning som betalas ut till de personer som erhåller ersättning för det utförda uppdraget.

Ansökan om utbetalning skall vara skriftlig och egenhändigt undertecknad av uppdragstagaren eller, om denne är en juridisk person, av den som är behörig firmatecknare. Ombud skall få anlitas. Till ansökan skall uppdragstagaren bifoga uppgift om de personer som har erhållit ersättning för det aktuella uppdraget. Dessa uppgifter kan Skatteverket använda som underlag vid kontroll av uppdragstagarens skatte- och avgiftsinbetalningar.

12.5 Hinder mot utbetalning

Förslag: En utbetalning får skjutas upp efter beslut av Skatteverket. Ett beslut om uppskjuten utbetalning skall meddelas senast sista dagen för utbetalning.

Bygghörkommissionens förslag överensstämmer i huvudsak med promemorians.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna del av förslaget.

Skälen för förslaget: En utbetalning av byggtreprenadavdrag till en uppdragstagare får skjutas upp efter beslut av Skatteverket om det behövs för kontroll av att uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter enligt den nu föreslagna lagen eller skattebetalningslagen (1997:483). Ett beslut om uppskjuten utbetalning skall meddelas senast den sista dagen för utbetalning. Eftersom det är angeläget att uppdragstagarens rådighet över de

inbetalda medlen inte begränsas under alltför lång tid bör en bestämmelse införas som reglerar inom vilken tid kontrollåtgärder måste påbörjas. Det föreslås mot den bakgrunden att om inte kontrollåtgärder påbörjats inom en månad från dagen för beslutet förfaller beslutet att skjuta upp utbetalningen. Utbetalning skall därefter ske omgående.

Skatteverket får också besluta att någon utbetalning till uppdragstagaren inte skall göras om denne inte fullgjort sina skyldigheter enligt den nu föreslagna lagen eller enligt skattebetalningslagen (1997:483). Är uppdragstagaren utländsk person som saknar sådant fast driftställe i Sverige som avses 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) får utbetalning skjutas upp om uppdragstagaren inte har gjort skatteavdrag från ersättning som betalas till personer som utfört uppdraget eller lämnat identifikationsuppgifter avseende de personer som erhåller ersättning för uppdraget.

Utbetalning av belopp som innehållits genom beslut av Skatteverket skall ske när Skatteverkets kontroll är slutförd och när uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter enligt den föreslagna lagen och skattebetalningslagen.

En utbetalning skall även kunna stoppas av Skatteverket om det behövs efter omföring för kontroll av avdragsskyldigheten eller för att rättelsebeslut skall kunna fattas.

13 Ansvar för uppdragstagarens skatt

13.1 Uppdragsgivares ansvar för uppdragstagarens skatt

Förslag: En uppdragsgivare som inte fullgör sin avdrags-skyldighet får göras betalningsansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter med ett belopp som motsvarar vad uppdragsgivaren har underlåtit att dra av. Ansvaret skall kunna omfatta skatter och avgifter som kan hänföras till och med senast den redovisningsperiod eller det beskattningsår som den avdragsgrundande ersättningen betalats ut. När ersättningen betalas ut före det att uppdraget utförs skall ansvar kunna utkrävas för skatter och avgifter som är hänförliga till och med senast den period då uppdraget utförs.

Om uppdragstagaren är ett handels- eller ett kommanditbolag får ansvarsbeslutet även omfatta bolagsmännens skatt i den utsträckning skatterna är hänförliga till inkomster från det aktuella bolagets näringsverksamhet.

Ett beslut om ansvar för uppdragsgivaren får inte fattas om uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatter och avgifter inom föreskriven tid eller om statens skattefordran på uppdragstagaren har preskriberats.

Uppdragsgivarens betalningsansvar skall bestämmas av Skatteverket genom ett beskattningsbeslut.

Byggkommissionens förslag överensstämmer delvis med promemorian. Byggkommissionen föreslår att en uppdragsgivare som underlåtit att göra föreskrivet entreprenadavdrag skall vara

ansvarig för ett belopp motsvarande det han underlåtit att dra av. En uppdragsgivare skall inte bli betalningsskyldig om uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala den skatt som belöper på ersättningen och som entreprenadavdraget är avsett att täcka. Skattemyndigheten skall kunna meddela befrielse från att göra entreprenadavdrag om synnerliga skäl föreligger.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker att uppdragsgivaren görs ansvarig för skatter och avgifter men föreslår att regleringen sker i skattebetalningslagen. *Göta hovrätt* påpekar att uppdragstagaren med Bygghedskommisionens förslag löper risk att åsamkas dubbla kostnader. Detta blir fallet om uppdragsgivaren gör entreprenadavdrag men underlåter att inbetala beloppet till uppdragstagarens entreprenadkonto och ett försök till indrivning av entreprenadavdraget hos uppdragsgivaren misslyckas. Då uppstår situationen att uppdragstagaren alltjämt är ansvarig för sina egna skatter och avgifter samtidigt som han inte fått full betalning av uppdragsgivaren. *Företagarnas Riksorganisation* anser att det är viktigt att det finns möjlighet till befrielse från betalningsansvar då en uppdragsgivare inte gjort något entreprenadavdrag. Det kan finnas fall då det är motiverat att uppdragsgivaren befrias trots att uppdragstagaren inte betalat in sina skatter t.ex. när uppdragstagaren gått i konkurs. *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Handelskammareförbundet* och *Sveriges Byggindustrier* påtalar flera betänkligheter i denna del. Bland annat anser de att det inte är bra att det tycks saknas en koppling mellan ansvaret och de skatter och avgifter som belöper på de arbeten för vilka entreprenadavdrag skulle ha gjorts.

Skälen för förslaget och bedömningen

Grundläggande förutsättningar för solidariskt ansvar

I fråga om skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483), är den som inte har gjort föreskrivet avdrag betalningsskyldig för

det belopp som borde ha innehållits. Den som har gjort föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala in det innehållna beloppet till Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar. Vid den typ av uppdrag som omfattas av de föreslagna bestämmelserna *skall* byggentreprenadavdrag göras, dvs. skyldigheten att göra avdrag är i de aktuella fallen absolut. Uppdragsgivaren har fullgjort sin avdragsskyldighet när uppdragsgivaren betalat in det avdragna beloppet till Skatteverket eller – vid omföring – omföringen kunnat verkställas. Vidare krävs för fullgörelse att avdraget redovisas dels vid inbetalning respektive omföring samt i skattedeklarationen avseende relevant redovisningsperiod.

Utan ett ansvar för uppdragsgivaren att betala uppdragstagarens skatter och avgifter vid underlåten fullgörelse blir systemet verkningslöst. För att säkerställa syftet med systemet fordras att uppdragsgivaren kan åläggas solidariskt betalningsansvar för uppdragstagarens skatter och avgifter med ett belopp som motsvarar det som skulle ha dragits av och betalats in till Skatteverket. Påpekas *skall* att uppdragsgivare som fullgör avdragsskyldigheten för byggentreprenadavdrag inte löper någon risk att göras ansvarig för uppdragstagarens skatter eller avgifter.

Eftersom det kan uppkomma tveksamhet om det föreligger avdragsskyldighet i ett visst fall *skall* uppdragsgivaren ges tillfälle att yttra sig innan ett ansvarsbeslut fattas (se 14 kap. 1 § skattebetalningslagen). Har en uppdragsgivare med hänsyn till föreliggande omständigheter haft relevanta och godtagbara skäl att inte göra något avdrag *skall* uppdragsgivaren inte göras betalningsansvarig. Detta uttrycks genom att en uppdragsgivare *får* göras ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter.

Några remissinstanser har påpekat att uppdragstagaren drabbas av ”dubbla kostnader” om uppdragsgivaren gentemot uppdragstagaren håller inne en del av den fakturerade ersättningen under förevändningen att han har gjort byggentreprenadavdrag men sedan underlåter att betala in beloppet till Skatteverket. Uppdragstagaren mister då en del av ersättningen samtidigt som ansvaret för betalningen av skatter och

avgifter är oförändrat. Situationen är densamma som då uppdragsgivaren av någon annan anledning betalar endast en del av en faktura. En risk för att en uppdragsgivare underlåter att betala in beloppet kommer att finnas men skall inte överdrivas eftersom uppdragsgivaren inte har fullgjort sin avdragskyldighet förrän beloppet inbetalats och redovisats och därför kan göras ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter.

Skatteverket föreslås genom ett beskattningsbeslut få göra uppdragsgivaren ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter med ett belopp motsvarande 20 procent av den ersättning som faktiskt har betalats till uppdragstagaren. Ett exempel kan illustrera situationen. En uppdragstagare fakturerar en uppdragsgivare 200 000 kr för utfört bygguppdrag. Uppdragsgivaren betalar uppdragstagaren 160 000 kr. Uppdragsgivaren meddelar uppdragstagaren att resterande 40 000 kr betalats in till Skatteverket såsom byggentreprenadavdrag. Vid förfrågan till Skatteverket (t.ex. i samband med begäran om omföring eller utbetalning av medlen) uppenbaras att de 40 000 kr inte har betalats in. Skatteverket kan då besluta att uppdragsgivaren skall göras ansvarig för 20 procent av 160 000 kr, dvs. med 32 000 kr. Uppdragstagaren har samtidigt en fordran gentemot uppdragsgivaren avseende de obetalda 40 000 kr. Vid uppdragsgivarens betalning av de 40 000 kr till uppdragstagaren skall 32 000 kr betalas ut direkt till uppdragstagaren och 8 000 kr, byggentreprenadavdraget, betalas in till Skatteverket.

Det framstår som en ändamålsenlig ordning att, som Skatteverket föreslår, utforma ansvarsbeslutet som ett beskattningsbeslut. Skattebetalningens bestämmelser om ränta, omprövning, överklagande, regressrätt, indrivning och verkställighet skall vara tillämpliga. Skatteverket anför att det är viktigt att uppdragsgivaren kan påföras ansvar för skatter och avgifter som uppdragstagaren borde ha påförts, dvs. efter utredning om eventuell svart arbetskraft hos denne – och då även oidentifierad sådan.

Bygghögskolekommissionen föreslog att uppdragsgivarens ansvar skulle korrespondera med uppdragstagarens betalning av de

skatter och avgifter som är hänförliga till arbetet i det aktuella uppdraget. Det kan vara en logisk ordning om byggtreprenadavdrag endast skall göras på den delen av en ersättning som avser arbete. I promemorian förslås däremot att byggtreprenadavdrag skall göras på hela ersättningen oavsett den underliggande fördelningen av arbete och material. Med den föreslagna modellen är det därför inte en framkomlig väg att knyta an uppdragsgivarens ansvar med uppdragstagarens betalning endast av de skatter och avgifter som är hänförliga till det aktuella uppdraget. En sådan ordning skulle innebära att ansvar i en del fall inte skulle kunna göras gällande eftersom materialandelen utgjort den större delen av ersättningen. Dessutom skulle något ansvar för uppdragsgivaren inte kunna göras gällande om uppdragstagaren inte har "egna" anställda.

I stället föreslås att ansvar skall kunna utkrävas för de av uppdragstagarens skatter och avgifter som kan hänföras till senast den redovisningsperiod eller – såvitt gäller sådana skatter som avses i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) – det beskattningsår under vilket den avdragsgrundande ersättningen betalats ut.

För att kunna utkräva ansvar av uppdragsgivaren i de fall ersättningen betalas i förskott – under en redovisningsperiod/beskattningsår då uppdragstagaren eventuellt inte har några skatter och avgifter att betala – föreslås att ansvar vid förskottsbetalningar skall få utkrävas för skatter och avgifter som är hänförliga till senast den redovisningsperiod eller det beskattningsår då uppdraget utförs.

Om uppdragstagaren är ett handels- eller kommanditbolag skall inkomsten av bygg- och anläggningsuppdraget beskattas hos bolagets ägare. I ett sådant fall skall uppdragsgivaren få göras ansvarig även för bolagsmännens skatter. Här är det lämpligt att begränsa ansvaret till sådan skatt som är hänförlig till sådana inkomster i inkomstlaget näringsverksamhet som är hänförliga till verksamheten i bolaget.

Det solidariska betalningsansvaret föreslås utlösas på objektiva grunder, dvs. så snart uppdragsgivaren inte har gjort föreskrivet

byggtreprenadavdrag och uppdragstagaren är skyldig att betala skatter och avgifter. Här kan jämföras med att vid solidariskt betalningsansvar vid underlåten rapportering om felaktigt åberopad F-skattsedel finns ett uppenbarhetsrekvisit (se 5 kap. 7 § och 12 kap. 3 § skattebetalningslagen). Enligt Skatteverket har verket i praktiken närmast ett hopplöst bevisläge i sådana ärenden. Om ansvarsbestämmelsen utformas med 12 kap. 3 § skattebetalningslagen som förebild, riskerar den därför att bli verkningslös.

Om uppdragstagaren har fullgjort sin skyldighet att betala skatter och avgifter skall uppdragsgivaren inte få göras ansvarig.

Det avdragna beloppet tillhör uppdragstagaren och att uppdragsgivaren är skyldig att betala in beloppet till Skatteverket för uppdragstagarens räkning kan tyckas självklart. För tydlighets skull föreslås ändå att skyldigheten regleras uttryckligen.

Tidsfristen för beslut om ansvar

Skatteverket anför att ett ansvarsbeslut i många fall aktualiseras först efter en närmare kontroll av uppdragsgivarens och uppdragstagarens skatteförhållanden. En yttersta gräns för ett sådant beslut bör därför vara dagen för preskriptionen av de av uppdragstagarens skatter som uppdragsgivaren skall kunna göras ansvarig för. Denna ordning överensstämmer med vad som gäller vid beslut om betalningsansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § skattebetalningslagen och vid beslut om företrädaransvar (se 12 kap. 4 och 7 §§ skattebetalningslag och dom från Kammarrätten i Stockholm den 7 oktober 2003 i mål nr 7645-02)

13.2 Företrädaransvar

Förslag: När uppdragsgivaren är en juridisk person skall den som företräder uppdragsgivaren tillsammans med uppdragsgivaren kunna åläggas ansvar för uppdragstagarens skatter och avgifter. Detta under förutsättning att företräderen i denna egenskap uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har fullgjort föreskriven byggentreprenadavdragsskyldighet.

Bygghörningskommitténs föreslår att den som företräder en juridisk person skall kunna åläggas betalningsskyldighet för sådant entreprenadavdrag som denne underlåtit att dra av eller betala in.

Remissinstanserna: Det är endast ett fåtal remissinstanser som yttrat sig över denna del av förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* anför att tanken med ett solidariskt betalningsansvar är god, men frågan är i vilken utsträckning den kan komma att tillämpas. Saknas pengar i bolaget görs en avveckling av bolaget på föreskrivet sätt. Görs inte den samlade avveckling som föreskrivs är risken påtaglig att det inte finns några pengar att kräva in. Måhända är det enda som möter myndigheterna en medellös så kallad målvakt. Värdet av den föreslagna bestämmelsen ifrågasätts därför och visar också enligt myndigheten på behovet av verkningfulla straffbestämmelser. *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Handelskammareförbundet* anför att den ingripande åtgärden att ålägga uppdragsgivaren ställföreträdaransvar blir slumpmässig och utanför uppdragsgivarens kontroll. Detta mot bakgrund av att ställföreträdaransvaret blir beroende av uppdragstagarens handlande liksom det förhållandet om det går att koppla entreprenadavdraget till just de skatter och avgifter som uppdragstagaren underlåtit att betala. *Sveriges advokatsamfund* anför att den föreslagna regleringen kan komma att leda till att uppdragsgivare anses ha gjort fel och därför hamnar i tvist med Skatteverket. Samma resultat blir följderna när Skatteverket i efterhand anser att det hade varit möjligt att ”inte utan svårighet” skilja på de olika ersättningsbeloppen och ålägger entreprenörsbolaget och dess ställföreträdare ett personligt

ansvar att betala den icke innehållna delen av ersättningen som i detta sammanhang anses vara skatt.

Skälen för förslaget: För att systemet med bygg-entreprenadavdrag skall bli effektivt, bör det liksom i skattekontosystemet vara möjligt att ålägga försumliga ställföreträdare betalningsskyldighet (se prop. 2002/03:128). Bygghörkommissionen föreslår att ställföreträdaransvaret skall kopplas till utebliven inbetalning av entreprenadavdrag eller underlåtenhet att göra föreskrivet entreprenadavdrag. Ett sådant ansvar förhindrar enligt Bygghörkommissionen att bolagens skyldighet att göra entreprenadavdrag och betala in avdrag utnyttjas.

Eftersom det är en genomgående strävan att följa bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) bör även ställföreträdaransvaret konstrueras som i den lagen. Det innebär att en företrädare för en uppdragsgivare, som är en juridisk person, skall kunna göras betalningsskyldig för uppdragstagarens skatter och avgifter tillsammans med uppdragsgivaren. Det krävs således att förutsättningarna för att göra uppdragsgivaren ansvarig är uppfyllda. Dessutom skall för företrädaransvar krävas att företrädaren i denna sin egenskap uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har fullgjort föreskriven avdragsskyldighet.

Om ställföreträdare, med insikt om att företaget inte kommer att ha möjlighet att betala in det aktuella beloppet, fortsätter att bedriva verksamheten utan att göra vad som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av företagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen bör därför även denne kunna göras personligt ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter.

En grundläggande förutsättning för att kunna ålägga någon betalningsansvar skall givetvis vara att uppdragstagaren själv inte betalat skatter och avgifter på föreskrivet sätt.

14 Betalningsoförmåga

14.1 Betalningsproblem vid ansvar för uppdragstagarens skatter

14.1.1 Underlåtenhet att betala in avdragen skatt

Den som har gjort skatteavdrag från en ersättning enligt skattebetalningslagen (1997:483) är skyldig att betala in det avdragna beloppet till Skatteverket. Den som har fått vidkännas ett skatteavdrag tillgodoräknas beloppet som betalning av preliminär skatt även om det innehållna beloppet inte betalas in till Skatteverket. Inbetalningen fullgörs genom att skatten sätts in på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar. På kontot skall varje debitering och inbetalning registreras. Avdragen skatt skall enligt huvudregeln i 16 kap. 4 § skattebetalningslagen betalas in till Skatteverkets konto senast samma dag som den relevanta skattedeklarationen skall ha inkommit till Skatteverket. För varje skattskyldig finns ett skattekonto.

När ett skattebelopp inte betalas in i rätt tid skall, om inte särskilda skäl talar emot det, fordringen lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning. Som exempel på åtgärder som kronofogdemyndigheten kan vidta kan nämnas utmätning av lös eller fast egendom, löneexekution, uppskov med eller utan avbetalningsplan, tagande av säkerhet, avräkning, beslut om ackord, ansökan om konkurs samt utkrävande av betalningsskyldighet av annan än den skattskyldige, t.ex. företrädare för en juridisk person.

En skattefordran skall lämnas till indrivning om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kr i fråga om en skattskyldig som skall lämna skattedeklaration eller, som utan att vara skyldig att lämna skattedeklaration har F-skattsedel, och om det uppgår till minst 500 kr i fråga om andra skattskyldiga. Är det fråga om en skattskyldig som har att lämna skattedeklaration skall beloppet lämnas för indrivning om ett belopp på minst 500 kr varit obetalt under en längre tid (20 kap. 1 § skattebetalningslagen).

Även i andra fall får Skatteverket begära indrivning av en skattefordran, t.ex. när det kan antas att fordringen kommer att föranleda en konkursansökan, om den skattskyldige redan är försatt i konkurs eller om det annars finns särskilda skäl. Som exempel på särskilda skäl kan anges fall där den skattskyldige systematiskt utnyttjar beloppsgränserna för att skaffa sig kredit. Ett annat fall kan vara att det är fara i dröjsmål därför att den skattskyldige är i färd med att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution (prop. 1996/97:100 s. 628).

Om den skattskyldige är försatt i konkurs skall en fordran på skatt som inte har betalats in lämnas till kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndigheten skall göra fordran gällande i konkursen och i övrigt bevaka den rätt som tillkommer det allmänna. Detta gäller alla fordringar som uppkommit före beslut om konkurs.

14.1.2 Betalningsproblem hos uppdragsgivaren vid ansvar för uppdragstagarens skatter

Förslag: Har en uppdragsgivare efter beslut av Skatteverket gjorts ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter och brister uppdragsgivaren i inbetalning av aktuellt skattebelopp skall bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om indrivning gälla.

Bygghörkommissionens förslag överensstämmer delvis med promemorians. Bygghörkommissionen föreslår att det belopp entrepre-

nadavdraget avser och som uppdragsgivaren innehållit men inte betalat i rätt tid eller som uppdragsgivaren är betalningsskyldig för enligt beslut av skattemyndigheten (numera Skatteverket) på grund av att han inte gjort föreskrivet avdrag skall kunna lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal remissinstanser har yttrat sig över denna del av förslaget. *Riksskatteverket* anför att en ändamålsenlig ordning kan erhållas om uppdragsgivarens betalningsansvar fastställs genom ett beskattningsbeslut enligt skattebetalningslagen. Därmed skulle den lagens bestämmelser om indrivning bli tillämpliga.

Skälen för förslaget: Det finns som framgått ovan effektivitetsvinster om systemet korresponderar med skattebetalningslagens bestämmelser om ansvar för redovisning och betalning av skatt. I enlighet härmed föreslås ovan (avsnitt 13.1) att en uppdragsgivares ansvar för uppdragstagarens skatter skall bestämmas genom ett beskattningsbeslut. De fall där en uppdragsgivare brister i betalning av de skatter han ålagts betalningsansvar för skall därmed behandlas enligt samma ordning som övriga fall av bristande skattebetalning. Således föreslås att relevanta bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar skall vara tillämpliga när uppdragsgivaren brister i den aktuella skattebetalningen.

Det nu föreslagna innebär att det kommer att åligga Skatteverket att i förekommande fall informera kronofogdemyndigheten om de skattefordringar som uppkommit före en konkurs och att det åligger kronofogdemyndigheten att bevaka skattefordran i konkursen.

14.2 Andra fall av betalningsproblem

14.2.1 Utgångspunkter

Det avdragna beloppet tillhör uppdragstagaren och skall tillgodoräknas denne från tidpunkten för inbetalningen till Skatte-

verket. Före inbetalningen ”tillhör” beloppet uppdragstagaren i den meningen att han har en fordran på uppdragsgivaren.

Den situationen kan uppstå att en uppdragsgivare försätts i konkurs efter det att han betalat ut en ersättning från vilken han gjort byggtreprenadavdrag men före det att avdraget belopp betalats in till Skatteverket (något byggtreprenadavdrag har i detta fall, enligt regleringen i den nu aktuella lagen, inte gjorts). Det kan också tänkas att en konkurs inträffar efter det att byggtreprenadavdraget tillgodoräknats uppdragstagarens byggtreprenadkonto men före det att medlen utbetalats till uppdragstagarens skattekonto eller – vid avsaknad av skattekonto – utbetalats kontant efter ansökan. Utgångspunkten vid dessa situationer skall vara de regler som gäller vid andra konkurssituationer.

Vid en konkurs får återvinning till konkursboet ske efter begäran av boet och i enlighet med de bestämmelser som finns i 4 kap. konkurslagen (1987:672). Enligt 4 kap. 1 § andra stycket 1 a konkurslagen får återvinning inte ske av skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 eller 1 b § skattebetalningslagen (1997:483). Återvinning av ett byggtreprenadavdrag kan således ske till dess att beloppet tillgodoförs uppdragstagarens skattekonto. Vid tillgodoförandet på skattekontot blir skattebetalningslagens regler tillämpliga. Förekomsten av ett byggtreprenadavdrag påverkar således inte i sig uppdragsgivarens eller uppdragstagarens situation vid en konkurs.

För frågan om en fordran får göras gällande vid en konkurs är tidpunkten för fordrans uppkomst av central betydelse. Endast sådana fordringar som uppkommit innan ett konkursbeslut meddelas får göras gällande i konkursen. Det arbete en uppdragstagare (mot avtalad ersättning) utfört för uppdragsgivaren utgör grunden för en fordran från uppdragstagaren i uppdragsgivarens eventuella konkurs.

14.2.2 Konkursituationer

Förslag: En bestämmelse som klargör att medel på det särskilda kontot för byggentreprenadavdrag vid uppdragstagarens konkurs skall betalas ut till konkursboet införs.

Bedömning: Det föreslagna byggentreprenadavdragssystemet bör inte föranleda någon ändring av gällande ordning varken vid uppdragsgivarens eller uppdragstagarens konkurs.

Bygghörnspensionen berör inte särskilt denna fråga.

Remissinstanserna: *Göta hovrätt* ifrågasätter vem som civilrättsligt äger rätt att göra anspråk på de medel som satts in på entreprenadkontot. Hovrätten anför att i betänkandet på s. 267 framförs att ”Beloppet tillhör underentreprenören och tillgodoräknas honom från tidpunkten för inbetalning på entreprenadkonto, men avsikten är att säkra betalning för skatter och avgifter”. Hovrätten påpekar att den civilrättsliga dispositionen kan få betydelse i flera olika situationer. Som exempel nämner hovrätten den situation där uppdragsgivaren försatts i konkurs och reglerna om återvinning i 4 kap. konkurslagen blir tillämpliga.

Skälen för förslaget och bedömningen

Uppdragstagaren i konkurs

I de fall det finns medel inbetalda till uppdragstagaren på det särskilda kontot för inbetalning av byggentreprenadavdrag eller på byggentreprenadkontot vid uppdragstagarens konkurs skall de medlen inte kunna tas i anspråk för betalning av uppdragstagarens skatteskulder i större utsträckning än uppdragstagarens övriga tillgångar. De inestående medlen skall därför betalas ut till konkursboet. Denna ordning överensstämmer med den nyligen avskaffande förmånsrätten för skattefordringar (prop. 2002/03:49, bet. 2002/03:LU17, rskr. 2002/03:222, SFS 2003:535). För att klargöra vad som skall gälla vid uppdrags-

tagaren konkurs föreslås en särskild bestämmelse med denna innebörd.

Uppdragsgivaren i konkurs

Vid en konkurs har konkursförvaltaren att avveckla konkursboet. Härvid skall skulder betalas så långt det är möjligt och enligt vissa särskilda regler i förmånsrättslagen (1997:979). I de fall det är fråga om konkurs hos en uppdragsgivare som omfattas av det föreslagna avdragssystemet bör det åligga konkursboet att göra eventuella byggtreprenadavdrag och betala in avdragna belopp till kontot hos Skatteverket. Som förutsättning gäller att uppdragstagaren har en fordran som kan göras gällande i konkursen, vilket får bestämmas utifrån konkursrättsliga bestämmelser. Är det så att uppdragstagaren på grund av sin ställning i konkursen (eller av annat skäl, såsom t.ex. kvittning) inte får betalt för hela fordran skall byggtreprenadavdrag göras på den delen av ersättningen som utbetalas.

Har en del av en ersättning dragits av och betalats in till Skatteverket före det att uppdragsgivaren försatts i konkurs och skulle uppdragstagaren härigenom gynnas på bekostnad av andra borgenärer får beloppet återvinnas i enlighet med befintliga regler.

Även i de fall medlen efter ansökan omförts till annan uppdragstagare eller betalats ut till uppdragstagarens skattekonto för att avräknas mot dennes skatter bör de hanteras enligt befintliga konkursrättsliga regler.

15 Förfarandefrågor

15.1 Inledning

Det system för byggtreprenadavdrag som föreslås i denna promemoria innebär att avdraget får en mycket nära koppling till skattesystemet. Därför är det lämpligt att regleringen i största möjliga utsträckning är kongruent med den befintliga regleringen på skatteområdet. Systemet blir därmed enklare att hantera för alla som berörs. Genom enhetliga regler om förfarandet kan administrationen dessutom effektiviseras och göras mer resurssnål samtidigt som de enskildas möjligheter att ha överblick över och kunskaper om regelsystemet underlättas.

15.2 Skatteverket skall vara beslutande myndighet

Förslag: Skatteverket skall vara beslutande myndighet i frågor om byggtreprenadavdrag.

Bygghörkommissionens förslag överensstämmer i princip med promemorians men är något annorlunda utformat eftersom Bygghörkommissionens förslag har tillkommit före bildandet av Skatteverket.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna fråga.

Skälen för förslaget: Eftersom byggtreprenadavdraget har en nära koppling till skatter och socialavgifter, är det lämpligt att beslut om avdraget fattas av samma myndighet som fattar beslut

om skatter och socialavgifter. Härigenom kan administrationen av byggtreprenadavdraget effektiviseras. Behörig myndighet att fatta beslut rörande byggtreprenadavdrag skall därför vara samma myndighet som har att fatta beslut enligt skattebetalningslagen (1997:483), dvs. Skatteverket. Hur arbetet skall organiseras inom Skatteverket är en organisatorisk fråga som verket självt förfogar över.

15.3 Omprövning och överklagande

Förslag: Skatteverket skall ompröva beslut om utbetalning av byggtreprenadavdrag när den enskilde begär det eller det finns andra skäl. Omprövning skall också ske när den enskilde överklagat ett beslut. En begäran om omprövning skall ha inkommit inom två månader från det att sökanden fick del av beslutet.

Skatteverkets beslut skall kunna överklagas. Överklagade skall ske hos allmän förvaltningsdomstol. Samma forumbestämmelser som gäller för beslut enligt skattebetalningslagen (1997:483) skall gälla för beslut enligt den nu förslagna lagen om byggtreprenadavdrag. En enskild skall kunna överklaga ett beslut som har gått honom emot. Allmänna ombudet hos Skatteverket skall kunna överklaga verkets beslut.

En enskilds överklagande skall ha inkommit inom två månader från det att denne fick del av beslutet. Allmänna ombudets överklagande skall ha inkommit inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

Taxeringslagens (1990:324) bestämmelser om överklagade skall i tillämpliga delar gälla för förfarandet vid överklagande av beslut enligt den föreslagna lagen.

Beslut om revision och föreläggande vid vite skall inte få överklagas.

Bygghöringskommitténs förslag överensstämmer i princip med promemorians. Bygghöringskommittén föreslår att beslut som har betydelse för betalning, omföreläggande eller utbetalning av entreprenadavdragsbelopp skall omprövas om den enskilde begär det

eller det finns andra skäl. Vidare föreslår Bygghögskommisionen ett system med beslut om entreprenadavdrag och fattande av beslut genom efterprövning.

Remissinstanserna: Det är endast några enstaka remissinstanser som uttalat sig över denna del av förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker förslaget. *Riksskatteverket*, som föreslår att en uppdragsgivares ansvar skall regleras i skattebetalningslagen anför att den lagens regler därför bör gälla också för omprövning och överklagade av ansvarsbeslut. Verket anför vidare att en uppdragstagare har behov av att kunna begära omprövning av och överklaga beslut om vägrad omföring och om vägrad utbetalning.

Skälen för förslaget

Omprövning

Omprövning skall enligt 27 § förvaltningslagen (1986:223) göras när ett beslut är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, och om omprövningen kan göras snabbt och enkelt. En förutsättning för omprövning enligt förvaltningslagen är att en ändring kan ske utan att det blir till nackdel för någon enskild part.

Förvaltningslagens omprövningsregler medför en för snäv avgränsning av vilka beslut som bör få omprövas. Syftet bör vara att åstadkomma en enkel, smidig och snabb ordning för rättelse av felaktiga beslut. Med hänsyn till byggentreprenadavdragets anknytning till skatter är det naturligt att, i stället för förvaltningslagens bestämmelser om omprövning, knyta an till skattebetalningslagens (1997:483) förfaranderegler. Skatteverkets beslut som gäller utbetalning av byggentreprenadavdrag bör således kunna omprövas om den enskilde begär det eller om det finns andra skäl för omprövning (jfr 21 kap. 1 § skattebetalningslagen).

Efter ansökan av en uppdragsgivare skall inbetalt byggentreprenadavdragsbelopp omföras till dennes uppdragstagare.

En omföring skall göras av Skatteverket utan föregående beslut av verket. Det är ett faktiskt agerande efter begäran från uppdragsgivaren. En omföring kan dock bli fel och behöva rättas. Det föreslås kunna ske genom ett s.k. rättelsebeslut (se nedan i avsnitt 15.5).

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslås att Skatteverket skall ompröva ett beslut om utbetalning av belopp när den enskilde begär det eller det finns andra skäl. Omprövning skall också ske när den enskilde överklagat ett beslut. Det ligger i själva systemet att Skatteverket inte på eget initiativ kan ompröva utbetalningsbeslut till nackdel för en enskild.

Överklagande

Beslut enligt den föreslagna lagen om byggentreprenadavdrag skall kunna överklagas. Överklaganden skall göras hos allmän förvaltningsdomstol. De forumbestämmelser som gäller för beslut enligt skattebetalningslagen skall gälla även här (se 22 kap. 1 a–c §§ skattebetalningslagen). En enskild skall kunna överklaga beslut som gått honom emot. Allmänna ombudet hos Skatteverket skall kunna överklaga samtliga beslut om utbetalning.

På det förvaltningsrättsliga området är vitesförelägganden normalt överklagbara, oavsett att grunden för vitet måste prövas i samband med ett utdömande av vitet (se t.ex. 26 kap. miljöbalken, 21 kap. föräldrabalken, 34 och 35 §§ livsmedelslagen [1971:511], m.fl. bestämmelser). Detta gäller om inte annat är särskilt föreskrivet (jfr 22 a § första stycket FL). På skatteområdet brukar det dock regelmässigt föreskrivas förbud mot överklagande av vitesförelägganden (se t.ex. 6 kap. 2 § taxeringslagen [1990:324]). Liksom på skatteområdet i övrigt bör beslut om vitesföreläggande enligt den föreslagna lagen inte vara överklagbara. Beslut om revision skall av samma skäl inte heller kunna överklagas.

Eftersom processerna är närbesläktade med skatteprocesser är det lämpligt att låta taxeringslagens förfarandebestämmelser gälla i tillämpliga delar för överklagandena.

15.4 Prövningstillstånd

Bedömning: Något krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten skall inte finnas.

Byggkommissionens förslag: Prövningstillstånd skall krävas vid överklagande till kammarrätten.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* instämmer i Byggkommissionens uppfattning men anför att ett krav på prövningstillstånd innebär ett avsteg från vad som vanligen gäller på skatteområdet vilket blir särskilt påtagligt om Byggkommissionens förslag att införa omvänd skattskyldighet i mervärdesskattelagen (1994:200) vid köp av tjänster inom bygg- och anläggningsbranschen genomförs. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att varken i skattebetalningslagen (1997:483) eller i taxeringslagen (1990:324) föreligger krav på prövningstillstånd i ledet länsrätt kammarrätt. I den nu aktuella lagen föreslås däremot, utan något mer djupgående resonemang, att prövningstillstånd skall krävas vid överklagande till kammarrätten. Mot bakgrund dels av vad flera remissinstanser däribland Regeringsrätten anfört rörande Domstolsverkets förslag att införa krav på prövningstillstånd även vad gäller skattemål, dels vad som anförts i motsvarande fråga i betänkandet *Företrädaransvar* (SOU 2002:8 s. 109 f.) bör frågan enligt kammarrättens mening övervägas ytterligare. *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Handelskammareförbundet* och *Svenska Kommunförbundet* anser av rättssäkerhetsskäl att prövningstillstånd till kammarrätt inom detta helt nya system är oacceptabelt.

Skälen för bedömningen: Sedan början av 1990-talet har det i olika etapper pågått ett arbete med att reformera instansordningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Samtidigt med detta arbete har prövningstillstånd införts i ledet länsrätt –

kammarrätt i ett antal stora målgrupper. I samband med den reformeringen anfördes att frågan om prövningstillstånd måste prövas för varje målgrupp för sig. Skattemål omfattas i princip inte av krav på prövningstillstånd inför prövning i kammarrätt. Med förslagets utformning är en del av besluten inom systemet regelrätta skattebeslut (se avsnitt 13.1 om uppdragsgivarens ansvar).

Genom att inte ha något krav på prövningstillstånd i ledet länsrätt – kammarrätt för mål enligt lagen om byggtreprenadavdrag undviks också den situationen att den enskilde samtidigt är part i mål om t.ex. mervärdesskatt och byggtreprenadavdrag som delvis avser samma fråga men med olika regler för prövningstillstånd.

Sammanfattningsvis görs bedömningen att något krav på prövningstillstånd i mål som gäller frågor om byggtreprenadavdrag inte skall införas i ledet länsrätt – kammarrätt.

15.5 Rättelsebeslut

Förslag: Skatteverket skall på eget initiativ eller efter anmälan rätta felaktiga inbetalningar och omföringar.

Byggtreprenadkommissionens förslag berör inte frågan.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att det i lagen bör klargöras hur förfarandet skall utformas för att rätta till gjorda felinbetalningar, dvs. medel som av misstag betalats in med tredje man som mottagare.

Skälen för förslaget: Det skulle kunna hända att ett belopp som dras av såsom byggtreprenadavdrag och betalas in till Skatteverket av misstag redovisas som tillhörande en annan uppdragstagare än den verkliga. Detsamma skulle kunna hända vid omföring. I ett sådant fall är det inte bara en uppdragsgivare och en uppdragstagare inblandade, utan även en tredje person som inte har med det aktuella uppdraget att göra. Denna typ av felaktigheter måste kunna rättas. Det måste därför finnas en möjlighet för Skatteverket att fatta rättelsebeslut avseende medel

på byggtreprenadkontot, efter att den angivna mottagaren fått tillfälle att yttra sig. Sådan rättelse måste ske innan medlen släpps till den felaktigt angivna mottagarens skattekonto. Efter det att medlen tillgodoförts ett skattekonto gäller skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser och medlen kan avräknas mot debiterade skatter och avgifter. Utbetalning av medel från byggtreprenadkontor skall därför också kunna stoppas om det behövs för att ett rättelsebeslut skall fattas (se avsnitt 12.5).

Det ovan anförda understryker uppdragstagarens behov av att kunna konstatera att medel satts in uppdragstagarens namn och att, om så inte har skett, skyndsamt kunna anmäla detta till Skatteverket. En anmälan från uppdragstagaren är en viktig förutsättning för att en felbetalning skall kunna upptäckas i ett tidigt skede. Det föreligger inte samma skäl att knyta an till taxeringslagens bestämmelser när det gäller omprövning och överklagande av rättelsebeslut som när det gäller beslut om utbetalning. Det föreslås därför att rättelsebeslut (som är förvaltningsbeslut) skall kunna omprövas och överklagas enligt förvaltningslagens (1986:223) bestämmelser.

15.6 Anstånd med skatteinbetalning

Förslag: En uppdragstagare skall kunna medges anstånd med inbetalning av skatt om Skatteverket beslutar att inte utbetala ett byggtreprenadavdragsbelopp till uppdragstagaren på grund av Skatteverkets utredning. Anstånd skall kunna medges med högst ett belopp som motsvarar det innehållna byggtreprenadavdraget. Ett anstånd skall begränsas till ett belopp motsvarande underskottet på skattekontot vid tidpunkten för begäran om anstånd.

Byggkommissionens förslag: Anstånd skall kunna beviljas med inbetalningen av det belopp som entreprenadavdraget avser vid omprövning och överklagande på grunder liknande de i skattebetalningslagen (1997:483).

Remissinstanserna: Det är endast *Riksskatteverket* som yttrat sig över denna del av förslaget. Verket anför att om avdrags-systemet skall bli effektivt är det avgörande att utbetalning från entreprenadkontot till skattekontot inte görs utan att nödvändiga kontrollåtgärder från skattemyndighetens sida vidtagits. En uppdragstagare bör enligt Riksskatteverket kunna göra anspråk på att få ut hela eller del av inbetalt avdrag, t.ex. därför att det varit tveksamt om skyldighet förelegat att göra avdrag på en ersättning som utbetalts till honom. I vissa fall kan det finnas tillräckligt underlag för att bevilja utbetalning av medel till hans skattekonto. Är utredningen av avdraget inte avslutad, bör uppdragstagaren enligt Riksskatteverket kunna ansöka om anstånd med inbetalning av sina skatter och avgifter enligt den nya paragraf i 17 kap. 7 a § skattebetalningslagen som verket föreslår.

Skälen för förslaget: De föreslagna bestämmelserna innebär att överskott på uppdragstagarens byggentreprenadkontot skall betalas ut till uppdragstagaren. Beloppet kan sedan via skattekontot – om uppdragstagaren har ett sådant – användas för betalning av uppdragstagarens skatter och avgifter.

Som framgått ovan (avsnitt 12.5) skall en utbetalning till uppdragstagaren kunna hållas inne efter ett särskilt beslut av Skatteverket. Om en utredning påbörjas och Skatteverket fattar ett sådant beslut påverkas uppdragstagarens möjligheter att betala de skatter och avgifter som skulle täckas av bl.a. det innehållna byggentreprenadavdraget. Uppdragstagaren skall därför under utredningen kunna medges anstånd med att betala skatt med ett belopp som högst motsvarar det innehållna byggentreprenadavdraget. För att ett medgivet anstånd inte skall försvåra framtida skatteinbetalningar skall anstånd inte medges med högre belopp än ett belopp som motsvarar det underskott som finns på skattekontot vid tidpunkten för ansökan om anstånd. En ny anståndsbestämmelse med denna innebörd föreslås därför i skattebetalningslagen.

15.7 Anstånd med att lämna skattedeklaration

<p>Bedömning: Bestämmelserna om anstånd med att lämna skattedeklaration bör lämnas oförändrade.</p>
--

Bygghörkommissionen föreslår att anstånd skall kunna medges med att lämna entreprenaddeklarationen om synnerliga skäl föreligger.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att eftersom verket föreslår att redovisning av avdraget sker i en skattedeklaration behövs inte någon särskild bestämmelse om anstånd med att lämna redovisning. I 17 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) finns redan en bestämmelse om anstånd med att lämna skattedeklaration.

Skälen för bedömningen: Enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen kan Skatteverket om det finns särskilda skäl bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna in skattedeklarationen (10 kap. 24 § skattebetalningslagen).

De nu föreslagna bestämmelserna innebär att byggentreprenadavdraget skall redovisas av uppdragsgivaren dels vid inbetalning respektive omföring, dels i skattedeklarationen avseende relevant period.

Det finns ingen anledning att till följd av förslaget om byggentreprenadavdrag ändra skattebetalningslagens bestämmelser om anstånd med att lämna skattedeklaration. De befintliga reglerna i skattebetalningslagen bör alltså gälla oförändrade. Vid frågan om ansvar för uppdragstagarens skatt skall det faktum att anstånd med att lämna skattedeklarationen medgetts naturligtvis beaktas.

15.8 En enskilds rätt till ersättning för kostnader i ärenden och mål om byggentreprenadavdrag

Förslag: Den enskilde skall ha rätt att få ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för ärenden och mål om byggentreprenadavdrag.

Bygghörkommissionens förslag överensstämmer med promemorians.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över denna fråga.

Skälen för förslaget: I ärenden och mål om skatt kan en skattskyldig få ersättning av allmänna medel för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Det föreslagna byggentreprenadavdraget har som sagt nära samhörighet med skattesystemet i övrigt. Denna samhörighet och de konsekvenser förslaget kan få för enskilda talar för att det bör finnas samma möjligheter för enskilda att få ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. i ärenden och mål om byggentreprenadavdrag som i ärenden och mål om skatt. En bestämmelse med denna innebörd föreslås därför i lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Nämnas skall att sedan den 1 januari 2004 gäller lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. även för företrädare som för talan i mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) (prop. 2002/03:99 och 2002/03:128, bet. 2003/04:SkU5, rskr. 2003/04:20). Motsvarande företrädaransvarsreglering föreslås i fråga om byggentreprenadavdrag. Möjlighet till ersättning bör givetvis även finnas när fråga är om företrädaransvar enligt den föreslagna lagstiftningen om byggentreprenadavdrag. Ersättningsmöjlighet i fråga om företrädaransvar skall dock endast finnas när fråga är om mål enligt lagen, dvs. inte i ärendet vid Skatteverket. Skatte-

verket fattar inte beslut i fråga om företrädaransvar, utan första instans är allmän förvaltningsdomstol. Därför föreslås att först när frågan är föremål för domstolsbedömning i ett mål skall det finnas möjlighet till ersättning. Det föreslås därför att det i lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. införs en bestämmelse med detta innehåll.

15.9 Sanktioner

Bedömning: Någon administrativ sanktionsavgift föreslås inte. Inte heller föreslås någon nykriminalisering eller ändring av bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69).

Byggekommisionen berör inte frågan om sanktioner och straff.

Remissinstanserna *Ekobrottsmyndigheten* anför att det i förslaget inte finns någon straffsanktionering av de föreslagna bestämmelserna. Eftersom entreprenadavdraget inte är att betrakta som en skatt eller avgift är, anför Ekobrottsmyndigheten, skattebrottslagen (1971:69) inte i alla delar tillämplig på entreprenadavdraget. Skattebrottslagens konstruktion lämpar sig enligt Ekobrottsmyndigheten dock väl för att beivra den typ av beteenden som med det föreslagna systemet skulle vara straffvärda. Med synsättet att entreprenadavdraget är en allmän skatt skulle skattebrottslagen vara tillämplig fullt ut på den nya lagen och ett effektivt och beprövat sanktionssystem finnas klart att tillämpas. Finner man att denna lösning inte är möjlig bör man enligt Ekobrottsmyndigheten överväga att med skattebrottslagen som modell införa straffbestämmelser i den nya lagen. Även om den föreslagna lagen troligen når långt i kampen mot den svarta arbetskraften i byggsektorn så finns det påpekar Ekobrottsmyndigheten alltid personer som lyckas kringgå systemet. Det är då av stor vikt att ha verkningfulla straffbestämmelser som träffar ett icke önskvärt beteende som till exempel underlåtenhet att göra föreskrivet entreprenadavdrag.

Skälen för bedömningen: I de fall en uppdragsgivare inte följer de föreslagna bestämmelserna utan underlåter att göra föreskrivet byggentreprenadavdrag får uppdragsgivaren göras ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter. Ansvar får utkrävas för ett belopp motsvarande det uppdragsgivaren underlåtit att dra av. Eftersom det ofta förekommer s.k. entreprenörskedjor i bygg- och anläggningsbranschen är det inte ovanligt att en uppdragsgivare även agerar som uppdragstagare. Om en uppdragsgivare inte följer den föreskrivna skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag riskerar uppdragsgivaren att de avdrag som gjorts från sådan ersättning som uppdragsgivaren erhållit i egenskap av uppdragstagare hålls inne av Skatteverket.

De ovan beskrivna följderna av underlåtenhet att fullgöra den föreskrivna avdragsskyldigheten bedöms för närvarande utgöra tillräcklig påtryckning för att förmå uppdragsgivarna att fullgöra den föreslagna avdragsskyldigheten. Därför föreslås inte någon särskild sanktionsavgift. Visar det sig att det föreslagna systemet inte följs får frågan om sanktionsavgift övervägas på nytt. Inte heller föreslås någon nykriminalisering eller ändring av skattebrottslagen.

16 Sekretess och behandling av personuppgifter

16.1 Sekretessbestämmelser

16.1.1 Sekretess till skydd för enskild för uppgifter om byggtreprenadavdrag

Förslag: De uppgifter som hanteras av Skatteverket i verksamheten enligt den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag skall omfattas av absolut sekretess till skydd för enskilds personliga och ekonomiska förhållanden. Sekretessen skall inte hindra att uppgifter om uppdragsgivaren i vissa fall lämnas ut till uppdragstagaren när det behövs för uppföljning av avdragskyldigheten.

Bedömning: De uppgifter som kommer att behandlas i beskattningsdatabasen i verksamheten enligt lagen om byggtreprenadavdrag omfattas av absolut sekretess enligt den befintliga regleringen i sekretesslagen. Detsamma gäller om uppgifterna behandlas i beskattningsverksamheten.

Bygghörnspañionen berör inte denna fråga.
Remissinstanserna berör inte denna fråga.

Skälen för förslaget och bedömningen

Absolut sekretess

Genom den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag åläggs de uppdragsgivare som omfattas av skyldigheten att göra

byggentreprenadavdrag att lämna uppgifter till Skatteverket om bl.a. vilka uppdragstagare de anlitar och om utbetalda ersättningar. I det stora flertalet fall kommer uppgifterna inte att kunna hänföras till beskattningsverksamheten utan hanteringen hos Skatteverket kommer enbart att ske i verksamheten med det s.k. byggentreprenadavdraget. Uppgifterna kommer i denna verksamhet inte att omfattas av den s.k. beskattningssekretessen i 9 kap. 1 § första stycket första meningen sekretesslagen (1980:100). Däremot kommer uppgifterna i den utsträckning de behandlas i beskattningsdatabasen att omfattas av sekretess enligt 9 kap. 1 § första stycket andra meningen sekretesslagen.

Eftersom det är uppgifter som anger vilka uppdragsförhållanden som förekommer och vilka ersättningar som i det enskilda fallet utbetalas är det fråga om den typen av uppgifter som bör omfattas av sekretess eftersom ett utlämnande av uppgifterna till tredje man kan innebära skada för såväl uppdragstagaren som uppdragsgivaren. Detta eftersom uppdragsförhållanden, utbetalningar och avtalade ersättningsstorlek genom de aktuella uppgifterna kan kartläggas. Möjligheten att göra sådana kartläggningar kan verka skadligt såväl i det enskilda fallet som generellt för konkurrensneutraliteten.

Sådana utländska uppdragsgivare som saknar fast driftställe i Sverige skall enligt förslaget för att få byggentreprenadavdraget utbetalat till sig antingen göra skatteavdrag för sina arbetstagare eller till Skatteverket lämna identifikationsuppgifter avseende de personer som kommer att erhålla ersättning för det utförda arbetet. Dessa uppgifter är av samma karaktär som de uppgifter som skall lämnas enligt 14 kap. 8 § kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som i den egenskapen omfattas av beskattningssekretess.

Generellt för de uppgifter som kommer att hanteras i byggentreprenadavdragssystemet kan sägas att i de fall de aktuella uppgifterna förekommer i beskattningsverksamheten omfattas de av beskattningssekretessen, dvs. sekretess med absolut skaderekvisit. Det gäller t.ex. i de fall en uppdragsgivare genom beslut av Skatteverket görs ansvarig för uppdragstagarens

skatter. I förarbetena till sekretesslagen anförts om förhållandet mellan skydds- och offentlighetsintressena i relation till beskattningssekretessen att i denna avvägning har den skattskyldiges långtgående plikt att lämna uppgifter om sina förhållanden ansetts ge särskild tyngd åt skyddsaspekten (prop. 1979/80:2 del A s. 256 f.). Det ansågs rimligt att vid en tillämpning av reglerna om utlämnande så långt möjligt bevara sekretessen för uppgifter såsom de lämnats i självdeklaration med bilagor liksom vid revision och andra kontrollaktioner.

På samma sätt förefaller det rimligt att de uppgifter som enligt ovan avkrävs uppdragsgivare och uppdragstagare enligt systemet med byggtreprenadavdrag omfattas av sekretess så långt det är möjligt. Mot bakgrund av det ovan anförda och eftersom verksamheten med byggtreprenadavdrag har nära samband med beskattningsverksamheten föreslås att de uppgifter som hanteras i ärenden och verksamhet med hantering av medel enligt den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag skall omfattas av absolut sekretess. Eftersom den aktuella verksamheten nära sammanhänger med beskattningsverksamheten är det lämpligt att ta in den erforderliga sekretessbestämmelsen till skydd för enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden i 9 kap. 2 § sekretesslagen, vari regleras beskattningssekretess för vissa särskilda ärenden.

Sekretessbrytande bestämmelser

Det föreslagna avdragssystemet förutsätter att de uppdragstagare som omfattas av systemet regelbundet kan få information om de avdrag som betalas in till Skatteverket för deras räkning. Detta möjliggörs när det gäller uppgifter om den enskilde själv, dvs. uppgift om avdraget belopp och tidpunkt för inbetalningen, genom att sekretess till skydd för en enskild enligt huvudregeln i 14 kap. 4 § sekretesslagen inte gäller mot den enskilde själv. Beträffande uppgift som gäller uppdragsgivaren är det fråga om att lämna ut dennes namn och organisations- eller personnummer. För dessa uppgifter gäller enligt 9 kap. 1 § fjärde

stycket sekretesslagen (1980:100) och 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (beskattningsdatabaslagen) sekretess med kvalificerat rakt skaderekvisit varför även dessa uppgifter som regel kommer att kunna lämnas ut till uppdragstagaren. För att säkerställa att uppdragstagaren alltid får del av erforderliga uppgifter om vilken eller vilka uppdragsgivare som fullgjort avdragskyldigheten för byggentreprenadavdrag föreslås en bestämmelse som uttryckligen bryter sekretessen för dessa uppgifter i förhållande till uppdragstagaren. Det föreslås därför att Skatteverket till en enskild skall lämna ut uppgift om uppdragsgivare enligt lagen om byggentreprenadavdrag när det behövs för att den enskilde skall kunna följa upp de byggentreprenadavdrag som gjorts för dennes räkning. En bestämmelse med denna innebörd införs i beskattningsdatabaslagen.

16.1.2 Sekretess till skydd för myndighetskontroll

Förslag: Sekretess skall gälla för uppgift som hänför sig till pågående granskning för kontroll beträffande skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag, om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser.

Bygghörningen berör inte frågan.

Remissinstanserna berör inte frågan.

Skälen för förslaget: Den i föregående avsnitt föreslagna sekretessregleringen för uppgifter i verksamheten med byggentreprenadavdrag gäller till skydd för den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden. Den sekretessen gäller inte i förhållande till den enskilde själv (14 kap. 4 § sekretesslagen [1980:100]).

I 4 kap. 2 § sekretesslagen finns en bestämmelse enligt vilken det gäller sekretess för uppgifter som hänförs till pågående granskning för kontroll beträffande skatt och avgift till staten

eller en kommun, om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser. Sekretessbestämmelsen har en stark presumption för offentlighet. För att uppgifterna skall kunna sekretessbeläggas krävs att det är av ”synnerlig vikt” för kontrollen att uppgiften inte uppenbaras för den kontrollen avser.

Det skall åligga Skatteverket att kontrollera att den föreslagna byggtreprenadavdragsskyldigheten fullgörs. Skatteverket skall härvid få inhämta uppgifter med hjälp av förelägganden med eller utan vitessanktion, frivilligt överenskomna personliga besök samt revisioner. Även s.k. tredjemansförelägganden skall få användas. Det kan tänkas att Skatteverket i kontrollverksamheten hämtar in information som den enskilde inte bör få del av förrän kontrollen är avslutad. Skälet till detta är att viss information skulle kunna användas av den enskilde för att försvåra Skatteverkets kontroll. Skatteverkets verksamhet skall därför under vissa förhållanden undantas från insyn av den som ärendet gäller. Precis som för övrig kontroll är det lämpligt att bestämmelsen utformas med ett kvalificerat rakt skaderekvisit, eftersom huvudregeln alltså skall vara att den enskilde har insyn i ärenden som gäller denne. Det är också viktigt för den enskildes rätt till insyn i ”egna” ärenden att sekretessen mot den enskilde själv inte gäller under längre tid än nödvändigt. Så snart Skatteverkets kontroll är avslutad skall sekretessen därför upphöra att gälla. En bestämmelse med denna innebörd föreslås i 4 kap. 2 § sekretesslagen.

16.2 Automatiserad behandling av uppgifter

16.2.1 Ändamål och uppgifter

Förslag: Verksamheten med ärenden och hanteringen av medel enligt den föreslagna lagen om byggentreprenadavdrag skall bedrivas med hjälp av automatiserad behandling. Den automatiserade behandlingen av uppgifter skall regleras i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. I den lagen införs en ändamålsbestämmelse om att uppgifter får behandlas automatiserat för verksamheten med ärenden och hanteringen av medel enligt lagen om byggentreprenadavdrag. Vidare införs en bestämmelse om att i beskattningsdatabasen får behandlas de uppgifter som behövs för verksamheten med byggentreprenadavdrag.

Bygghörningen överväger denna fråga indirekt bl.a. genom att förordna automatiserade betalningsströmmar.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har uttryckligen berört frågan om behandling av personuppgifter men ett par instanser har berört närliggande frågor. *Riksskatteverket* föreslår vissa förenklingar t.ex. automatiska utbetalningar till skattekontot och att redovisning bör kunna ske i skattedeklarationen. Detta innebär också större möjligheter att utveckla IT-stödet och att klara hantering och kontroll inom föreslagna resursramar. *Företagarnas Riksorganisation* förordar en automatisk överföring till skattekontot.

Skälen för förslaget

Beskattningsdatabaslagen skall gälla för uppgiftsbehandlingen

Skatteverkets helt eller delvis automatiserade behandling av personuppgifter (och andra uppgifter) regleras genom lagen

(2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (beskattningsdatabaslagen). Det nu aktuella förslaget innebär ökad administration för såväl de enskilda aktörerna som Skatteverket. För att minimera den administrativa bördan är det av central betydelse att hanteringen av ärenden och betalningsströmmar kan ske automatiserat i så stor utsträckning som möjligt. Samtidigt måste de enskildas behov av skydd för sin integritet beaktas. I många fall kommer aktörerna att vara juridiska personer. Beträffande juridiska personer finns skyddsaspekter som gränsar till integritets-skyddsfrågor t.ex. skydd för uppgifter om affärshemligheter. Även behandling av uppgifter om juridiska personer omfattas av de centrala bestämmelserna i beskattningsdatabaslagen.

I promemorian föreslås att uppgiftslämnanden, underrättelser, ansökningar och annan kommunikation skall kunna ske elektroniskt mellan Skatteverket och den enskilde. Överföringar mellan byggtreprenadkontot och skattekontot föreslås ske på automatiserad väg. Eftersom förfarandet enligt lagen som nu föreslås nära sammanhänger med beskattningsförfarandet framstår det som en ändamålsenligt ordning att låta verksamheten med byggtreprenadavdrag omfattas av beskattningsdatabaslagen. Härigenom blir författningsregleringen av Skatteverkets behandling av uppgifter enhetlig och lättöverskådlig samtidigt som de enskilda tillförsäkras erforderligt integritetsskydd för sina personuppgifter. Det föreslås således att den automatiserade behandlingen av uppgifter skall omfattas av beskattningsdatabaslagen.

Ändamål

Beskattningsdatabaslagen innehåller ramarna för under vilka förutsättningar personuppgifter får behandlas automatiserat i beskattningsverksamheten.

Verksamheten med byggtreprenadavdrag är visserligen nära sammankopplad med beskattningsverksamheten men kan inte anses omfattas av den hittillsvarande regleringen av de ändamål

för vilka uppgifter får behandlas automatiserat inom beskattningsverksamheten. Därför föreslås att det införs en bestämmelse i beskattningsdatabaslagen som anger att uppgifter får behandlas för ändamålet; verksamheten med ärenden och hanteringen av medel enligt lagen om byggtreprenadavdrag.

Uppgifter som skall få behandlas

Vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen detaljregleras inte i beskattningsdatabaslagen. I stället anges vilka kategorier av uppgifter som får behandlas i databasen. I beskattningsdatabaslagen skall därför införas en bestämmelse som anger att för det ovan föreslagna nya ändamålet får uppgifter som behövs för verksamheten med byggtreprenadavdrag behandlas i databasen. Den mer detaljerade regleringen av vilka uppgifter som kommer att behöva behandlas följer av den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag.

De uppgifter som kommer att bli aktuella att behandla är framför allt de uppgifter som skall lämnas till Skatteverket i samband med att avdragsskyldigheten fullgörs. Det är identifieringsuppgifter avseende uppdragstagare och uppdragsgivare samt uppgifter om betalningsunderlaget, avdraget belopp, sammanlagd ersättning uppdragsgivaren under perioden utbetalat för aktuellt uppdrag och eventuella ytterligare uppgifter som behövs för beräkning av byggtreprenadavdrag och fribelopp samt för kontroll. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om de uppgifter som skall lämnas och i vilken form uppgiftslämnandet får ske.

En ansökan om utbetalning eller en begäran om omföring av belopp som betalast in till byggtreprenadkontot skall kunna ske elektroniskt. Därför skall även de uppgifter som behövs för att handlägga dessa ärenden få behandlas i beskattningsdatabasen.

En uppdragstagare som inte har fast driftställe i Sverige skall för att få utbetalning av medel som avdragits från uppdragstagarens ersättning antingen göra skatteavdrag för sina anställda

(se avsnitt 10.3.5) eller lämna identifikationsuppgifter avseende de personer som erhåller ersättning för det utförda arbetet. Dessa identifikationsuppgifter skall få behandlas i databasen eftersom de behövs för handläggningen av utbetalningsärenden.

Det föreslås således en bestämmelse som anger att uppgifter som behövs för verksamheten med byggentreprenadavdrag får behandlas i beskattningsdatabasen.

16.2.2 Direktåtkomst för enskilda

Förslag: Uppdragstagare skall få ha direktåtkomst till uppgifter om vilka uppdragsgivare som fullgjort avdragsskyldigheten för byggentreprenadavdrag för uppdragstagarens räkning. Regeringen meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomsten.

Bedömning: Uppdragstagare och uppdragsgivare får ha direktåtkomst till uppgifter om egna kontoställningar och gjorda omföringar. Regeringen meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomsten.

Byggkommissionen berör inte uttryckligen denna fråga.

Remissinstanserna berör inte denna fråga.

Skälen för förslaget: Som framgått ovan i flera olika sammanhang kommer systemet att medföra stora transaktionsvolymmer. För i princip varje ersättning för ett uppdrag som omfattas av systemet skall uppdragstagaren vidkännas byggentreprenadavdrag. Som exempel kan anges att för ett företag i bygg- eller anläggningsbranschen med ett femtiotal anställda kan antalet fakturor som kommer att omfattas av systemet komma att uppgå till mellan 100 och 150 stycken per månad. Det innebär att företaget får vidkännas i stort sett lika många byggentreprenadavdrag per månad (varierar beroende av hur många uppdrag som är under fribeloppet och/eller utförs åt privatpersoner). De enskilda aktörerna måste därför ges lagliga möjligheter att kommunicera med Skatteverket automatiserat i så stor utsträckning som möjligt.

De uppdragstagare som omfattas av systemet behöver kunna göra regelbundna och täta kontroller av att byggtreprenadavdragsskyldigheten – genom inbetalning eller omföring – fullgjorts för deras räkning. Det för alla inblandade effektivaste sättet att göra det är genom direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen.

De uppgifter uppdragstagarna behöver direktåtkomst till är uppgift om vilken uppdragsgivare som gjort en inbetalning eller omföring, det inbetalda beloppets storlek och tidpunkten för inbetalningen. Redan den befintliga regleringen i 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (beskattningsdatabaslagen), med stöd av vilken regeringen har föreskrivit att enskilda får ha direktåtkomst till uppgifter om sig själva, innebär att uppdragstagarna kan få direktåtkomst till uppgifter om på byggtreprenadkontot registrerat belopp och tidpunkten för inbetalningen eller omföringen (16 § förordningen [2001:588] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Uppgiften om från vilken uppdragsgivare byggtreprenadavdraget härrör kan däremot inte anses vara en uppgift om den aktuella uppdragstagaren, utan är en uppgift om uppdragsgivaren. Därför införs en bestämmelse i beskattningsdatabaslagen som möjliggör för uppdragstagaren att få direktåtkomst till uppgiften om uppdragsgivaren. Liksom för uppgifter om den enskilde själv föreslås att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomsten. Regeringen meddelar de föreskrifter som kan behövas i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

IV OMVÄND SKATTSKYLDIGHET (MOMS)

17 Problembeskrivning

I Riksskatteverkets kartläggning av installationsbranschen (Riksskatteverkets rapport 2001:9, *Riksprojektet – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen*) uppskattas de förlorade intäkterna i uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt i branschen till minst mellan 2 och 2,5 miljarder kronor årligen (se avdelning III, avsnitt 4.1). I rapporten konstateras således att det inte enbart är fråga om uteblivna arbetsgivaravgifter och anställdas skatter utan att en stor del även utgörs av mervärdesskatt som går förlorad. Av rapporten (s. 25) framgår att de företag som tillhandahåller och fakturerar den svarta arbetskraften debiterar mervärdesskatt på fakturorna till sina kunder. Denna skatt undandras genom att företaget underlåter att till staten redovisa och betala in den mervärdesskatt som man tagit ut av sin kund. Det är således fråga om undandragande av utgående skatt. Det företag som tillhandahållits/hyrt arbetskraften ("förvärvaren") kan normalt dra av den mervärdesskatt som fakturerats och betalats. Av det totala skattebortfallet om 2 – 2,5 miljarder kronor årligen beräknas 20 procent eller 400 – 500 miljoner kronor avse mervärdesskatt.

18 Riksskatteverkets förslag

18.1 Inledning

Avsikten med Riksskatteverkets förslag till entreprenadavdrags-system i RSV Rapport 2002:6, *Svart arbetskraft inom byggbranschen – utredning avseende skyldigheten att göra skatteavdrag för underentreprenörer*, var i första hand att säkerställa skatter och avgifter för den arbetskraft som anlitas av entreprenörerna. (Om förslaget, se avdelning III, avsnitt 5.4.2.) Riksskatteverket övervägde huruvida entreprenadavdraget även skulle säkerställa betalning av mervärdesskatt som entreprenörer är skyldiga att betala till staten. Verket fann emellertid att ett entreprenadavdragssystem inte borde omfatta mervärdesskatt. Som skäl anfördes följande (avsnitt 14.1 i rapporten).

Fråga är således om det är lämpligt att låta beställarens insättning på entreprenadkonto av delar av fakturabeloppet också innefatta ett belopp som motsvarar den moms som tagits upp på fakturan.

Det finns vissa skäl som talar för detta. Framför allt skulle detta kunna konstrueras så att entreprenörens och beställarens roll i mervärdesskatt-sammanhang fortfarande är formellt oförändrad.

Entreprenören skulle fortfarande vara skattskyldig, skyldig att debitera och betala momsen etc. Hans betalning skulle dock säkerställas genom skyldighet för beställaren att innehålla en del av fakturabeloppet för entreprenörens räkning. Eftersom normala momsregler formellt upprätthålls, skulle risken att komma i konflikt med EG-regler på momsområdet minska. Det är dock inte säkert att en sådan ordning är oantastlig ur EG-synpunkt.

Det finns emellertid risk för att detta inte ger avsedd effekt. Vare sig entreprenadavdrag har skett eller inte, upprätthålls ju vanliga regler för

avdragsrätten. Dvs. fakturerade belopp blir avdragsgilla hos fakturamottagaren oavsett om inbetalning på entreprenadkontot skett eller inte, varför risken kvarstår för att moms som inte betalas in ändå lägger grund för avdragsrätt (och ev. återbetalningsrätt). I annat fall måste man göra avdragsrätten hos fakturamottagaren avhängig såväl av dennes egen momsredovisning och momsbetalning, som av att denne gjort ett riktigt entreprenadavdrag för fakturautställarens räkning. Att försöka utforma reglerna så skulle emellertid ge upphov till diverse antagligen svårlösta problem, och dessutom uppenbart vara i strid mot EG-reglerna på momsområdet.

Det finns emellertid också praktiska skäl som talar mot att entreprenadkontosystemet även innefattar mervärdesskatten, nämligen reglerna i skattebetalningslagen om när skattedeklaration skall lämnas. Det innebär att skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för en viss redovisningsperiod redovisas samtidigt endast om beskattningsunderlaget till mervärdesskatt överstiger 40 milj. kr. per år. För företag med lägre omsättning redovisas mervärdesskatten senare än skatteavdragen och arbetsgivaravgifterna. Dessa skillnader skulle innebära en besvärlig komplikation i ett system med entreprenadkonto, eftersom det vid överföringar från entreprenadkontot måste kunna avgöras om den skattskyldige korrekt redovisat de skatter och avgifter som omfattas av systemet.

18.2 Omvänd skattskyldighet vid byggentreprenader

Riksskatteverket ansåg att andra åtgärder än att låta ett entreprenadavdragssystem omfatta mervärdesskatt borde övervägas för att hindra fusk med mervärdesskatt inom byggbranschen (avsnitt 14.2 i rapport 2002:6). Under förutsättning av erforderligt bemyndigande enligt artikel 27 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG föreslog verket tillämpning av s.k. omvänd skattskyldighet vid byggentreprenader. Omvänd skattskyldighet innebär att vid omsättning av varor eller tjänster blir förvärvaren – i stället för som normalt den som tillhandahåller varan eller tjänsten – skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig)

19 Bygghkommissionens förslag

19.1 Omvänd skattskyldighet enligt Bygghkommissionens modell

Som framgår av avdelning III, avsnitt 7.1, föreslog Bygghkommissionen i betänkandet *Skärpning gubbar* (SOU 2001:115) ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem. Enligt förslaget skulle mervärdesskatten inte omfattas av detta system, dvs. i underlaget för entreprenadavdraget skulle mervärdesskatt inte ingå. Bygghkommissionen föreslog i stället omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster. Bygghkommissionens förslag i fråga om omvänd skattskyldighet innebar följande. För tjänster som omfattas av skyldighet att göra (föreslaget) entreprenadavdrag, dvs. bygg- eller anläggningsarbete, skall förvärvaren vara skattskyldig för mervärdesskatten. Den omvända skattskyldigheten skall vara obligatorisk och omfatta såväl svenska som utländska förvärvare. Bygghkommissionen föreslog sålunda införande av en ny punkt 4 c i 1 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML), av följande lydelse.

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket av sådana tjänster och varor som omfattas av avdragsskyldighet enligt lagen (0000:000) om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar, om den som förvärvat tjänsten och varan är näringsidkare; den som förvärvat tjänsten och varan,...

Förslaget innebär att som huvudregel skulle omvänd skattskyldighet gälla enbart förvärv av ”bygg- och anläggningstjänster”. Eventuellt förvärv av material och även förvärv av andra typer av tjänster kunde omfattas av omvänd

skattskyldighet där de olika ersättningsbeloppen inte utan svårighet kan skiljas från varandra. (Se SOU 2001:115 s. 398.)

Därutöver föreslog Bygghörmyndigheten justeringar – av följdändringskaraktär – av vissa bestämmelser i 11 kap. ML.

19.2 Remissyttranden

19.2.1 Allmänna synpunkter

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för remissinstansernas allmänna synpunkter på Bygghörmyndigheten förslag. I nästa avsnitt redovisas remissinstansernas synpunkter på enskilda delar av förslaget. Generellt kan sägas att de remissinstanser som är positivt inställda till förslaget är fler till antalet än de instanser som är tveksamma eller negativa till förslaget.

Kammarrätten i Göteborg menar att en omvänd skattskyldighet sannolikt effektivt skulle minska skatteundandragandet inom bygg- och anläggningsbranschen. Kammarrätten framhåller att de gränsdragningsfrågor som förslaget om entreprenadavdrag ger upphov till får aktualitet även när det gäller förslaget om omvänd skattskyldighet. *Riksskatteverket* anför att åtgärderna mot svartarbete inom byggentreprenadsektorn bör inriktas även mot undandragande av mervärdesskatt. Som anges i betänkandet är det enligt verket emellertid mindre lämpligt att tekniken med entreprenadavdrag används när det gäller den mervärdesskatt som entreprenören skall redovisa. Verket anser att tekniken med omvänd skattskyldighet är att föredra. Detta eftersom omvänd skattskyldighet redan tillämpas inom mervärdesskatteområdet. Enligt Riksskatteverket torde omvänd skattskyldighet lättast gå att förena med gällande EG-rätt inom mervärdesskatteområdet. Enligt verket bör en omvänd skattskyldighet kunna lösa den typ av skattebortfall som innebär att debiterad mervärdesskatt inte betalas in till staten, men likväl genererar avdragsrätt hos förvärvaren av tjänsten. Med tanke på det nuvarande mervärdesskattebortfallet storlek – minst 500 miljoner kronor per år, enligt den beräkning som gjorts i verkets

rapport 2001:9, Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen – är det enligt verket motiverat att införa särregler av detta slag inom ett särskilt konsumtionsområde, även om sådana särregler i och för sig kan anses komplicera lagstiftningen. Med hänsyn till denna omfattning av skattebortfallet framhåller Riksskatteverket också att det är möjligt att införa omvänd skattskyldighet vid byggnadsentreprenader även om de föreslagna reglerna om entreprenadavdrag inte skulle införas. *Ekobrottsmyndigheten* ställer sig positiv till förslaget Enligt *Brottsförebyggande rådet* framstår förslaget som behövligt. Rådet anför att ett problem med skatteundandragande vid byggentreprenader är att skatter och avgifter inte betalas av företag som är kontrakterade längre ned i entreprenadkedjorna. En omvänd skattskyldighet torde förhindra eller i vart fall försvåra för denna brottslighet. Rådet anför att liknande strukturer på skatteundandragande via underentreprenörer också förekommer inom städbranschen och den del av yrkestrafiken som tar sikte på flyttning, främst kontor och industri. Det bör därför enligt rådet undersökas om inte lagstiftningen borde utvidgas till flera sektorer i samhället än bygg- och anläggningsbranschen. *NCC* stödjer att omvänd skattskyldighet införs och föreslår vissa skärpningar jämfört med Bygghörkommissionens förslag. *NCC* menar att förslaget medför små negativa effekter för de seriösa företagen, medan de oseriösa företagen – som skall drabbas – kommer att drabbas hårt. Omvänd skattskyldighet medför att lönsamheten försämras väsentligt för de oseriösa företagen. *Svenska Kommunförbundet* och *Landstingsförbundet* kan godta att en omvänd skattskyldighet till mervärdesskatt införs trots att regelverket medför komplikationer för dem som berörs. *SABO* tillstyrker i princip förslaget. *Naturvårdsverket* stödjer förslaget. *Målarmästarnas Riksförening* menar att förslaget inte är utvecklat i detalj, men anser att det, trots vissa avgränsningsproblem, är intressant och därför bör utredas vidare.

Akademiska Hus tillstyrker i princip förslaget, men anser att frågan bör breddas till en generell tillämpning för olika

branscher. Akademiska Hus ställer sig tveksamt till speciallösningar för byggsektorn avseende mervärdesskatt. *Byggherreföreningen* tillstyrker omvänd skattskyldighet endast under förutsättning att sådan skattskyldighet generellt skall tillämpas i förhållandet mellan uppdragstagare och uppdragsgivare. *Företagarnas Riksorganisation* är tveksamma till omvänd skattskyldighet med hänvisning till att en sådan skattskyldighet ytterligare komplicerar mervärdesskattereglerna. Dessutom kommer fall som är tveksamma om de omfattas av reglerna om entreprenadavdrag att vara tveksamma även beträffande tillämpning av omvänd skattskyldighet.

Göta hovrätt anser att förslaget inte kan ligga till grund för lagstiftning. Hovrätten anför att ett system med skattskyldighet för förvärvaren bryter mot grundläggande principer som mervärdesskatten vilar på. Fullständigt genomförd innebär principen med omvänd skattskyldighet att varje förvärvande icke-detaljstföretag i produktions- och distributionskedjan blir skattskyldigt för enbart säljarens omsättning och samtidigt får göra avdrag för just den skatten. I sådant fall kommer inga andra företag än detaljisterna i denna kedja att leverera någon skatt till staten. Vad som i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) betecknas som en mervärdesskatt har enligt hovrätten under sådana förutsättningar omvandlats till en omsättningsskatt. *Sveriges Byggindustrier* har inte någon annan principiell uppfattning än att omvänd skattskyldighet mycket väl kan vara ett positivt sätt att minska skatteundandragande. I detta sammanhang kan man dock inte godta förslaget eftersom det lagstiftningstekniskt är upphängt på reglerna om entreprenadavdrag och därmed avgränsat specifikt till byggområdet där enligt *Byggindustrierna* redan i dag reglerna på mervärdesskatteområdet har en särskilt grad av komplikation. Här avses främst krav som medför att mervärdesskatteredovisningen måste ske på kontantbasis i stället för på redovisningsmässiga grunder. *Byggindustrierna* förordar att frågan om omvänd skattskyldighet ses över i ett större sammanhang inom mervärdesskattesystemet. *Elektriska Installatörsorganisationen* avstyrker förslaget och anför följande.

Förslaget innebär att uppdragstagaren inte blir skatt- och redovisningsskyldig för mervärdesskatt på arbeten, men på material. Uppdragsgivaren blir i sin tur skatt- och redovisningsskyldig för arbetsdelen och får samtidigt rätt till avdrag. Förslaget kommer att ställa krav på två momssystem i företagets löpande bokföring. De administrativa problem som redan i dag råder med byggbranschens särlagstiftning med à conton är svåra, särskilt för mindre företag. Ett tillkommande entreprenadavdragssystem med dito sammanhängande dubbelt momssystem, blir mycket svårhanterat. *Svensk Teknik och Design (STD)*: STD avstyrker bestämt förslaget när det gäller tillämpning på arkitekt- och teknikkonsultföretagens verksamhetsområden. STD, som har förståelse för att åtgärder vidtas mot svart arbetskraft och därtill hörande skattefiffel, ställer sig inte avvisande till omvänd skattskyldighet i de branscher där sådana problem föreligger. I arkitekt- och teknikkonsultföretagen förekommer ingen svart arbetskraft. De skall därför inte omfattas av de speciella mervärdesskattereglerna.

19.2.2 Synpunkter på enskilda delar av förslaget

Göta hovrätt: Förslaget innebär att förvärvsbeskattningen skall träffa i princip enbart omsättning av tjänster, således inte omsättning av varor. Enligt den mervärdesskatterättsliga huvudsaklighetsprincipen är grundregeln att en prestation som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. Enligt praxis ses byggentreprenader i enlighet härmed som ett enda tillhandahållande, vilket är att bedöma som en tjänst även om tillhandahållandet inbegriper material och andra varor. Förslaget strider därmed mot grunderna för mervärdesskattelagen och det sjätte mervärdesskattedirektivet. Härtill kommer att den föreslagna uppdelningen torde medföra stora redovisningstekniska problem för företagen. – Hovrätten anför att ett bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet att få tillämpa omvänd skattskyldighet torde

förutsätta att tillämpningsområdet för denna skattskyldighet är avgränsad på ett tydligt sätt. Enligt hovrätten ger betänkandet inte något underlag för att finna en sådan avgränsning. NCC anser att omvänd skattskyldighet skall omfatta hela ersättningen i ett entreprenadåtagande och övriga tjänster som anges i förslaget, således ersättning både för material och arbete.

NCC anser att förslaget bör kompletteras på så sätt att skattemyndigheten – för att klargöra definitionen på uppdragstagare – genom SNI-koder eller motsvarande fastställer mervärdesskattestatus som uppdragstagare och anger detta på F-skattebeviset.

Göta hovrätt påpekar att förslaget inte innehåller någon avdragsregel för de företag vars omsättning enligt nuvarande regler (8 kap. 3 § ML) medför avdragsrätt. En särskild bestämmelse som bevarar, men inte utvidgar, avdragsrätten är därför enligt hovrätten påkallad. *Elektriska Installatörsorganisationen*: En särskild fråga som inte tycks ha uppmärksammats av Byggkommissionen är när uppdragstagaren använt sig av egna uppdragstagare (underentreprenörer). Rätten till avdrag för ingående moms för sådana arbeten är inte klarlagd.

I fråga om avgränsningen av vilka tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet har *Riksskatteverket* anfört bl.a. följande. Avsikten är att bygg- och anläggningstjänster skall ges en vid definition. Att även tjänster av t.ex. fastighetsmäklare skall omfattas förefaller inte sannolikt. Det innebär att omvänd skattskyldighet i vissa avseenden får ett snävare tillämpningsområde än mervärdesskattelagens regler, 5 kap. 4 §, om vilka fastighetstjänster som skall anses omsatta i Sverige. – Enligt den föreslagna lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar förutsätts att arbetet som sådant fysiskt utförs på plats i Sverige. Mervärdesskattelagens regler om beskattningsland för fastighetstjänster avser alla tjänster som avser en fastighet i Sverige, oavsett var tjänsten faktiskt utförs. I flertalet fall innebär detta ingen skillnad, men i fråga om t.ex. arkitekttjänster, projektering etc. behöver dessa tjänster inte fysiskt utföras i Sverige även om fastigheten är svensk. –

Omvänd skattskyldighet förutsätts gälla inte enbart för bygg- eller anläggningsarbete, utan också för tillhandahållande av personal som utför sådant arbete. I mervärdesskattesammanhang anses personaluthyrning som en särskild tjänst, där gränsöverskridande tillhandahållanden i viss utsträckning redan är föremål för omvänd skattskyldighet, 5 kap. 7 § andra stycket 7 jämförd med 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. Förslaget får därför effekt framför allt för transaktioner där både uppdragsgivare och uppdragstagare är svenska företag. – Förslaget är utformat så att en förutsättning för omvänd skattskyldighet är inte bara att omsättningen avser aktuell typ av tjänster utan också att entreprenadavdrag avseende ersättningen för omsättningen faktiskt skall göras. Det innebär bl.a. att sådana tjänster där ersättningen inte uppgår till ett visst minsta belopp per kalenderår inte skall omfattas av reglerna. När det gäller mervärdesskatten och den omvända skattskyldigheten kan det emellertid vara lämpligare att inte införa sådana begränsningar som kopplas till det faktiska verkställandet av entreprenadavdrag.

20 Gällande rätt

20.1 EG-rätten

Direktiv 77/388/EEG utgör den centrala rättsakten för mervärdesbeskattningen inom EG¹⁶. Direktivets fullständiga beteckning är rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s.1.), i det följande sjätte direktivet. Det sjätte direktivet innehåller en omfattande reglering i syfte att uppnå en harmoniserad tillämpning av reglerna om mervärdesskatt i EU. Medlemsstaterna är skyldiga att utforma sina mervärdesskattesystem i enlighet med vad som föreskrivs i direktivet.

Av artikel 2.1 i sjätte direktivet, som anger tillämpningsområdet för mervärdesskatten, framgår att mervärdesskatt skall betalas för leverans (omsättning) av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person (näringsidkare) i denna egenskap. Enligt artikel 5.1 i direktivet avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom. Enligt artikel 6.1 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. Enligt artikel 5.5 får medlemsstaterna betrakta

¹⁶ Europeiska gemenskapen, EG, är en del av Europeiska unionen, EU. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I promemorian används därför i förekommande fall uttrycket EG i anslutning till dessa regler.

överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt artikel 5.1.

EG:s mervärdesskattekommitté utfärdade 1997 en riktlinje som rubricerats ”Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader”. Riktlinjen är av intresse i detta sammanhang såtillvida att det i den anges att ”nästan alla delegationer ansåg att uppförandet av byggnader utgör tillhandahållande av tjänster i samband med fast egendom, vilket medlemsstaterna emellertid enligt artikel 5.5 i sjätte momsdirektivet får betrakta som leverans av varor”. Se härom Skatteverkets Handledning för Mervärdesskatt 2004, s. 889, punkt 1. (EG:s mervärdesskattekommitté utgör en rådgivande kommitté för mervärdesskatt, som bl.a. behandlar frågor om tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt. Se artikel 29 i sjätte direktivet.)

Platsen för leverans – dvs. beskattningsland för en transaktion som omfattas av artikel 2.1 – skall, när det gäller varor och tjänster bestämmas i enlighet med artikel 8 respektive 9 i direktivet. I artikel 8 finns regler om plats för leverans av varor. I artikel 9 finns regler om plats för tillhandahållande av tjänster.

Huvudregeln är att en tjänst anses tillhandahållen i säljarens land och att eventuell beskattning skall ske där, artikel 9.1 i sjätte direktivet. I artikel 9.2 i direktivet finns det dock särskilda bestämmelser för en rad tjänster. Enligt artikel 9.2 a är beskattningsland för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, den plats där egendomen är belägen. En annan beskattningslandsregel av intresse i detta sammanhang är artikel 9.2 e sjätte strecksatsen. Av bestämmelsen följer att tillhandahållande av personal är en tjänst som skall beskattas i det land där kunden finns om denne är etablerad utanför gemenskapen eller om tjänsten tillhandahålls en skattskyldig person med etablering i ett annat EG-land än där leverantören är etablerad.

Av artikel 21.1 a första meningen i sjätte direktivet framgår att betalningsskyldig (skattskyldig) för mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster inom landet är, med vissa undantag, den som omsätter varan eller tjänsten.

Ett undantag från denna huvudregel är att vid omsättning av tjänster som omfattas av artikel 9.2 e i direktivet (bl.a. tillhandahållande av personal) skall enligt artikel 21.1 b den som förvärvar tjänsten vara betalningsskyldig för skatten om denne är en näringsidkare som är registrerad för mervärdesskatt inom landet och den som omsätter tjänsten inom landet är en näringsidkare som är etablerad i ett annat land. I detta fall skall medlemsstaterna således tillämpa s.k. omvänd skattskyldighet (egentligen omvänd betalningsskyldighet, eller "reverse charge" på engelska) enligt tvingande regler i sjätte direktivet.

Omvänd skattskyldighet innebär att de administrativa kraven såsom registreringsplikt och deklarationsskyldighet bortfaller för den utländska företagaren. Skattskyldigheten åligger i stället det utländska företags köpare inom landet i fråga. I de fall kunden är skyldig att betala skatten skall enligt artikel 22.3 b elfte strecksatsen i sjätte direktivet en faktura innehålla en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i direktivet, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen är föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet. Vid omvänd skattskyldighet beräknar köparen en utgående mervärdesskatt på fakturabeloppet och redovisar denna i sin deklaration. Köparen kan sägas beskatta sig själv. I avsnitt 25 behandlas frågan om avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till omsättning för vilken omvänd skattskyldighet gäller.

Omvänd skattskyldighet skall enligt artikel 21.1 b även tillämpas vid omsättning av tjänster som avses i artikel 28 b C, D, E och F (varutransporttjänster inom EU, förmedling av varutransporttjänster inom EU, omhändertagande, lastning, och lossning av gods som ett led i varutransport inom EU samt värdering eller arbete på varor som är lös egendom) om

tjänsterna utförs av en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt inom landet.

Ett annat exempel på obligatorisk omvänd skattskyldighet i direktivet är artikel 21.1 f. Artikel 21.1 f innebär att vid omsättning av varor enligt villkoren i artikel 8.1 d eller e – dvs. av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el – till personer som är registrerade för mervärdesskatt, skall omvänd skattskyldighet gälla om omsättningen genomförs av en beskattningsbar (skattskyldig) person som inte är etablerad inom landets territorium.

Enligt artikel 21.1 a andra meningen i sjätte direktivet har medlemsländerna rätt att införa omvänd skattskyldighet när den som omsätter varan eller tjänsten inom landet inte är etablerad i landet. (Sverige har utnyttjat den möjligheten, se nedan avsnitt 20.2.1.)

Av det anförda följer att artikel 21 innebär att omvänd skattskyldighet skall eller får tillämpas i fråga om gränsöverskridande transaktioner. I det fall det är fråga om rent interna transaktioner i en medlemsstat är emellertid den som omsätter varan eller tjänsten betalningsskyldig för mervärdesskatten. En särskild regel finns dock i artikel 26 b (se nedan).

Enligt artikel 21.3 i direktivet har medlemsstaterna möjlighet att föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

I artikel 26 b i sjätte direktivet finns särskilda regler för investeringsguld. Reglerna innebär att medlemsstaterna skall undanta omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av investeringsguld från mervärdesskatt. Näringsidkare som bl.a. producerar investeringsguld har dock rätt att bli skattskyldiga för omsättningar av sådant guld till en annan näringsidkare. I fråga om betalningsskyldighet följer av artikel 26 b.F att medlemsstaterna vid omsättning av visst guldmateriel eller vid omsättning av investeringsguld i de fall rätten till skattskyldighet har utnyttjats, får utpeka köparen som skattskyldig i enlighet med de förfaranden och villkor som de fastställer. Den

sistnämnda bestämmelsen möjliggör således tillämpning av omvänd skattskyldighet vid transaktioner av angivet slag.

Enligt artikel 27 i direktivet kan medlemsstaterna bemyndigas att tillämpa åtgärder som avviker från direktivet. Artikel 27.1 stadgar att rådet enhälligt på kommissionens förslag får bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte i mer än ringa utsträckning påverka medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet.

20.2 Svensk rätt

20.2.1 Skattskyldighet

I 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) anges vilka transaktioner som skall vara föremål för mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall betalas bl.a. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML).

I mervärdesskattelagen används uttrycket ”skattskyldig” för att ange vem som är skyldig att betala mervärdesskatt i Sverige. Enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML är det den som omsätter varor eller tjänster som är skyldig att betala mervärdesskatt. (Bestämmelsen motsvarar artikel 21.1 a första meningen i sjätte direktivet.) I 1 kap. 2 § första stycket 2-4 b ML finns undantag härifrån som innebär att förvärvaren skall vara skattskyldig, dvs. omvänd skattskyldighet. Av 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML (motsvarande artikel 21.1 b och c i sjätte direktivet) framgår att omvänd skattskyldighet gäller vid utländsk företagares omsättning inom landet av vissa angivna tjänster. I 1 kap. 2 § första stycket 4 ML föreskrivs omvänd skattskyldighet vid s.k. trepartshandel. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 a ML gäller omvänd skattskyldighet vid omsättning av

guldmaterial m.m. (bestämmelsen motsvarar artikel 26 b.F i sjätte direktivet).

1 kap. 2 § första stycket 4 b ML innebär att omvänd skattskyldighet gäller vid utländsk företagares omsättning inom landet av varor eller tjänster också i andra fall än enligt punkterna 2 och 3 i samma stycke, dvs. i princip vid omsättning av alla slags varor och tjänster. (Bestämmelsen motsvaras av artikel 21.1 a andra meningen i sjätte direktivet.) Sverige har följaktligen utnyttjat den valmöjlighet medlemsstaterna har att låta betalningsskyldigheten för skatten åvila den som förvärvar varan eller tjänsten när den som omsätter varan eller tjänsten är en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet. Av 1 kap. 2 d § ML följer att en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster i Sverige har rätt att bli skattskyldig för omsättning som förvärvaren annars skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4b.

Av 1 kap. 15 § ML framgår vad som förstås med en utländsk företagare.

I 11 kap. 8 ML regleras kraven på innehåll i fakturor. Av punkten 11 följer att fakturor, när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, skall innehålla en hänvisning till a) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattelagen, den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet eller c) en annan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

20.2.2 Övrigt

Byggnadsverksamhet kan bedrivas som byggnads- eller anläggningsentreprenad eller i egen regi. Vid byggnads- eller anläggningsentreprenad utförs arbetet på annans fastighet, medan egenregiarbeten utförs på egen fastighet. I det senare fallet kan syftet vara att sälja fastigheten efter byggnation eller att förvalta denna. En byggnads- eller anläggningsentreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst ("byggtjänst"). Skattskyldigheten omfattar även varor i form av byggnads-

material och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt, 2004, s. 445). Byggnad i egen regi blir i vissa fall föremål för uttagsbeskattning, 2 kap. 7 § ML. Om uttagsbeskattning inte skall ske enligt den bestämmelsen kan i stället sådan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML, såsom vid t.ex. fastighetsförvaltning. Med fastighetsförvaltning förstås bl.a. att underhåll, städning och annan fastighetsskötsel utförs på fastighet. Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning omfattar endast egna utförda tjänster och medför därför inte avdragsrätt för förvärvade byggtjänster.

Någon definition av begreppet ”byggtjänst” finns inte i mervärdesskattelagen. Som byggtjänst anses (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 444) tjänst som avser t.ex.

1. projektering, ritning och konstruktion av fastighet,
2. mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,
3. byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt mervärdesskattelagen, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll eller rengöring.

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning, och annan fastighetsskötsel faller däremot inte in under begreppet byggtjänst (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 444).

Enligt 5 kap. 4 § första stycket ML är tjänster som avser en fastighet omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (Bestämmelsen motsvarar artikel 9.2 a i sjätte direktivet.) När det gäller beskattningslandsregler kan också nämnas 5 kap. 7 § ML (som motsvarar artikel 9.2 e i direktivet). Paragrafen avser bl.a. uthyrning av arbetskraft (andra stycket 7). Jfr uttryckssättet ”tillhandahållande av personal” i sjätte direktivet.

Inom byggnadsbranschen gäller vissa särskilda regler vid redovisning av mervärdesskatt. För byggnads- och anläggningsentreprenader anses enligt mervärdesskattelagen tillhandahållan-

det ske vid tiden för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Skattskyldigheten vid sådana entreprenader inträder därmed vid tidpunkten för slutbesiktning eller med slutbesiktning jämförlig åtgärd. Skattskyldighet inträder dock dessförinnan om förskotts- eller a conto-betalning mottagits (1 kap. 3 § ML). Med a conto-betalning avses betalning som i princip utges i takt med att en tjänst utförs men innan den till fullo har tillhandahållits den som beställt tjänsten. Sådana betalningar är vanliga inom byggbranschen. Trots att förskottsbetalningar och a conto-betalningar i praktiken skiljer sig åt behandlas båda slagen av betalningar i mervärdesskattehänseende som förskott.

När det gäller förskotts- eller a conto-betalningar inom byggbranschen finns emellertid en särskild regel om redovisning av utgående skatt i 13 kap. 14 § ML. Regeln innebär att redovisning av betalningar i förskott eller a conto får anstå till den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller annan jämförlig åtgärd. Motsvarande gäller förskottsbetalning avseende leverans av vara som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om skattebärande faktura ändå utfärdas skall skatten på förskottet eller a contot redovisas enligt de allmänna principerna (i 13 kap. 6 § ML).

För annan likvid för entreprenadtjänsten än förskotts- och a conto-betalningar, dvs. det belopp som återstår att betala vid slutredovisning av entreprenaden, gäller de allmänna bestämmelserna i 13 kap. 6 § ML för redovisningsskyldighetens inträde.

Regeln om utgående skatt i anledning av förskotts- eller a conto-betalningar i 13 kap. 14 § motsvaras beträffande ingående skatt av 13 kap. 20 § ML. Denna regel innebär att den ingående skatten får dras av först efter att fakturan innehållande skattebeloppet mottagits och betalning erlagts.

21 Avvikelser enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskatte-direktivet

Med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet kan medlemsstaterna bemyndigas att tillämpa åtgärder som avviker från direktivet (se avsnitt 20.1 ovan). Avvikande åtgärder får vidtas för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.

Ett stort antal artikel 27-avvikelser har beviljats under årens lopp.

F.n. tillämpar fyra medlemsstater med stöd av artikel 27 omvänd skattskyldighet vid omsättning av byggtjänster.

Belgien har bemyndigats¹⁷ att överflytta skyldigheten att betala mervärdesskatt inom ”the property development sector” från leverantören till köparen.

Genom ett onummererat beslut av rådet den 20 juni 1982 har *Nederländerna* bemyndigats att göra huvudentreprenören betalningsskyldig för mervärdesskatt som skall betalas med anledning av att arbete utförts av underentreprenörer inom byggnads-, metallarbets- och skeppsbyggnadssektorn. Omvänd skattskyldighet gäller också vid tillhandahållande av personal för utförande av sådana arbeten.

Genom beslut av rådet den 5 november 2002¹⁸ har *Österrike* genom avvikelse från artikel 21.1 a i sjätte direktivet bemyndigats att ange mottagaren av följande tjänster såsom betalningsskyldig för mervärdesskatt:

¹⁷ Belgien tillämpar denna avvikelse med stöd av artikel 27.5 i sjätte direktivet. Enligt artikeln får de medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avser i artikel 27.1 behålla dem, om de – såvitt här är av intresse - underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978.

¹⁸ EGT L 306, 8.11.2002, s. 24.

1. Bygg- och anläggningsarbeten och tillhandahållande av personal för arbeten som ombesörjs av underleverantörer för en huvudentreprenörs räkning på uppdrag av en byggherre.

2. Bygg- och anläggningsarbeten och tillhandahållande av personal för arbeten som ombesörjs av underleverantörer för ett företag som själv utför byggnadsarbeten.

3. Bygg- och anläggningsarbeten och tillhandahållande av personal för arbeten som ombesörjs av underleverantörer för en annan underleverantör.

I skälen för beslutet anges att de avvikande åtgärderna i första hand syftar till att förhindra vissa former av skatteflykt eller skatteundandragande inom den aktuella sektorn, exempelvis genom att en underleverantör underlåter att betala in mervärdesskatten och därefter försvinner. Det uttalas också att åtgärden samtidigt har den verkan att skattemyndighetens arbetsuppgifter underlättas (jfr kriteriet "för att förenkla skatteuttaget" i artikel 27.1).

Slutligen har *Tyskland* genom beslut den 30 mars 2004¹⁹ genom avvikelse från artikel 21.1 i sjätte direktivet bemyndigats att ange mottagaren såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten bl.a. i följande fall. "När städtjänster i byggnader utförs åt en skattskyldig person, utom om tjänstemottagaren inte hyr ut mer än två bostäder, eller när bygg- och anläggningsarbeten utförs åt en skattskyldig person." Av skälen för beslutet framgår att det har skett betydande förluster av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsbranschen och i branschen för städning av byggnader i sådana fall där skatten öppet angetts på fakturan men inte betalats in till skattemyndigheterna, och där mottagaren utnyttjat sin avdragsrätt. De aktörer som begått oegentligheter kunde inte identifieras, eller identifierades för sent för att de skulle kunna krävas på den förlorade mervärdesskatten. I beslutet anges att de avvikande åtgärderna syftar till att förhindra skattefusk och skatteundandragande.

¹⁹ EUT L 94, 31.3.2004, s. 59.

Det kan nämnas att kommissionen i sitt meddelande den 20 oktober 2003 till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén (Resultatuppföljning och uppdatering av prioriteringarna i strategin på mervärdesskatteområdet, KOM(2003) 614 slutlig) har uppgett att den inlett ett förberedande arbete för att rationalisera de många avvikelser enligt artikel 27 i sjätte direktivet som är i kraft. Kommissionen anger att i vissa fall skulle rationaliseringen kunna bestå i att avvikelser som kan ha visat sig särskilt verkningsfulla utsträcks till samtliga medlemsstater. Av meddelandet framgår att kommissionen planerar att lägga fram ett lagförslag i detta hänseende under det andra kvartalet 2004. Något sådant förslag har ännu inte lämnats.

22 Allmänna utgångspunkter

Bedömning: Undandragande av mervärdesskatt i byggsektorn förekommer i sådan omfattning och är organiserat på ett sådant kvalificerat sätt att förhindrande lagstiftningsåtgärder för denna sektor inte kan undvaras.

Bygghörmyndigheten bedömning överensstämmer med promemorians.

Skälen för bedömningen: I avdelning III, avsnitt 8, redovisas de allmänna utgångspunkter som ligger till grund för övervägandena vad beträffar det byggtreprenadavdrag som föreslås i promemorian. Den bedömning som görs i det avsnittet, liksom skälen för bedömningen, har i motsvarande mån i allt väsentligt sin giltighet även när det gäller mervärdesskatt. De skäl som åberopats för att vidta åtgärder mot undandragande av arbetsgivaravgifter och anställdas skatter talar således även för att vidta åtgärder mot undandragande av mervärdesskatt.

Det kan följaktligen konstateras bl.a. att undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn har tagit sig stora proportioner och är av allvarlig art. Enligt den uppskattning som Riksskatteverket gjort i rapport 2001:9, *Riksprojektet – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen*, uppgick skattebortfallet enbart i installationsbranschen det till 400 – 500 miljoner kr. Det är inte realistiskt att tro att det skattefusk som förekommer kan förhindras enbart genom ökade kontrollinsatser. Mot denna bakgrund bör lämpliga lagstiftningsåtgärder vidtas mot skattefusket.

Jämfört med när det gäller arbetsgivaravgifter och anställdas skatter är det nationella utrymmet för att vidta åtgärder mot undandragande av mervärdesskatt mer begränsat. Som medlem i Europeiska unionen är Sverige skyldigt att utforma sitt mervärdesskattesystem i enlighet med EG:s mervärdesskatte-regler. Lagstiftningsåtgärder mot det aktuella skattefusket måste därför utarbetas med beaktande av det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Byggkommissionen har föreslagit omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt för bygg- och anläggningsarbeten. Byggkommissionens förslag och de remissynpunkter som framförts med anledning av förslaget utgör en lämplig utgångspunkt för det fortsatta arbetet.

Vissa remissinstanser har påpekat att fusk med mervärdesskatt förekommer även i andra sektorer än byggsektorn. De kan därför ställa sig bakom förslaget om införande av omvänd skattskyldighet endast under förutsättning att sådan skattskyldighet generellt skall tillämpas i förhållandet mellan uppdragstagare och uppdragsgivare. I likhet med vad som anförts som allmän utgångspunkt beträffande byggentreprenadavdraget (avdelning III, avsnitt 8) är problemen med undandragande av mervärdesskatt inom byggsektorn stora och väldokumenterade. En särlösning för den sektorn även vad avser mervärdesskatten framstår därför som välmotiverad. En generell tillämpning av omvänd skattskyldighet av antytt slag låter sig dessutom knappast förenas med EG:s mervärdesskatte-regler. Det kan nämnas att i det beslut varigenom rådet bemyndigande Tyskland att införa omvänd skattskyldighet inom byggsektorn framhölls det att förslaget var begränsat till två specifika branscher – bygg- och anläggningsbranschen – där förlusterna av mervärdesskatt blivit ohållbart stora (beaktandesats 2 i beslut 2004/290/EG).

23 Omvänd skattskyldighet

23.1 Omvänd skattskyldighet bör införas

Förslag: Bestämmelser om omvänd skattskyldighet införs i mervärdesskattelagen (1994:200) för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn.

Bygghörkommissionens förslag överensstämmer med promemorians förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna är positivt inställda till att omvänd skattskyldighet införs. *Göta hovrätt* anför emellertid att ett system med skattskyldighet för förvärvaren bryter mot de grundläggande principer som mervärdesskatten vilar på. Några remissinstanser (bl.a. *Företagarnas Riksorganisation*, *Sveriges Byggindustrier* och *Elektriska Installatörsorganisationen*) motsätter sig omvänd skattskyldighet med hänvisning till att mervärdesskattereglerna för branschen ytterligare skulle kompliceras.

Skälen för förslaget: Det uppkommer ett betydande skattebortfall inom byggsektorn genom att företag som utför byggtjänster eller hyr ut arbetskraft för utförande av byggtjänster inte till staten betalar in den mervärdesskatt som de tar ut av sina kunder. De företag som tillhandahållits byggtjänsterna eller arbetskraften kan normalt som ingående skatt dra av den mervärdesskatt som de fakturerats och betalt. Det finns särskilda problem med undandragande av mervärdesskatt i samband med s.k. entreprenadkedjor. Olika konstruktioner med fristående

uppdragstagare används i syfte att försvåra för Skatteverket att upptäcka och utreda skatteundandragandet.

När det gäller tänkbara åtgärder mot fusk med mervärdesskatt inom byggsektorn har såväl Riksskatteverket (numera Skatteverket) som Bygghögskolekommittén övervägt huruvida ett entreprenadavdragssystem skulle utformas med sikte på att säkerställa betalning även av mervärdesskatt. Det bedömdes dock att ett sådant system inte skulle omfatta mervärdesskatten (se avsnitt 18.1). Skäl för att göra någon annan bedömning i det avseendet föreligger inte.

Bygghögskolekommittén har föreslagit att omvänd skattskyldighet införs för att förhindra fusk med mervärdesskatt inom byggsektorn. Härigenom skulle förvärvarna av ifrågavarande tjänster bli skattskyldiga för den mervärdesskatt som skall betalas med anledning av att sådana tjänster omsätts, i stället för de som tillhandahåller tjänsterna. Förvärvaren av aktuellt slag av tjänster skulle följaktligen inte längre betala ett mervärdesskattebelopp till den som tillhandahåller tjänsterna. Vid omvänd skattskyldighet får tillhandahållaren således inte längre tillgång till ett mervärdesskattebelopp som denne i strid med regelverket ges möjlighet att behålla, i stället för att rätteligen redovisa och betala in detta till staten. Det fusk med utgående mervärdesskatt som konstaterats inom byggsektorn skulle på detta sätt kunna stävjas.

Det sjätte direktivet föreskriver inte omvänd skattskyldighet vid tillhandahållande av byggtjänster eller uthyrning av arbetskraft för utförande av sådana tjänster. Omvänd skattskyldighet i detta fall skulle därför innebära ett avsteg från regelverket. Som framgått av avsnitt 20.1 kan medlemsstaterna dock med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet bemyndigas att tillämpa avvikande åtgärder för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Genom sådana bemyndiganden har vissa medlemsstater tidigare tillåtit tillämpa omvänd skattskyldighet när det gäller bygg- och anläggningsarbeten för att förhindra skattefusk. Enligt vad som framkommit har dessa medlemsstater funnit åtgärden effektiv. Dessutom

förekommer omvänd skattskyldighet därutöver i vissa fall inom mervärdesskattesystemet. Omvänd skattskyldighet är följaktligen en beprövad teknik. Oaktat vad *Göta hovrätt* anför om att omvänd skattskyldighet bryter mot de principer som mervärdesskatten vilar på är således tekniken med omvänd skattskyldighet möjlig inom mervärdesskattesystemet. Vid ett införande av omvänd skattskyldighet bör emellertid tillämpningsområdet för den åtgärden inte ges en vidare omfattning än vad som är nödvändigt.

Några remissinstanser har motsatt sig att omvänd skattskyldighet införs med hänvisning till att mervärdesskattereglerna för bygg- och anläggningsbranschen ytterligare skulle försvåras. Denna invändning får vägas mot behovet av att vidta åtgärder för att hindra skatteundandragande.

En samlad bedömning leder, i likhet med vad Bygghovrätten funnit, till slutsatsen att omvänd skattskyldighet bör införas för att förhindra undandragande av mervärdesskatt inom byggsektorn.

23.2 Tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet

Förslag: Vid omsättning inom landet av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet skall förvärvaren vara skattskyldig. Med byggverksamhet skall förstås detsamma som i den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag. För att omvänd skattskyldighet skall gälla krävs att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet. Omvänd skattskyldighet skall gälla såväl vid en utländsk som också en inhemsk företagares omsättning inom landet av nämnda typ av tjänster.

Bedömning: Om ett uppdrag som i huvudsak innebär byggverksamhet omfattar även projektering och ritning bör enligt allmänna principer omvänd skattskyldighet gälla även beträffande den del av uppdraget som avser projektering och ritning.

Byggkommissionens förslag överensstämmer med promemorians förslag såtillvida att omvänd skattskyldighet föreslogs gälla för samma typ av tjänster som skulle vara föremål för (bygg)entreprenadavdrag. Den typ av tjänster som föreslogs omfattas av omvänd skattskyldighet överensstämmer i huvudsak med promemorians förslag. Byggkommissionen föreslog att omvänd skattskyldighet skulle gälla om den som förvärvar tjänsten och varan är näringsidkare. Även enligt kommissionens förslag skulle omvänd skattskyldighet gälla såväl vid en utländsk som också en inhemsk företagares omsättning inom landet av aktuellt slag av tjänster. Byggkommissionens förslag innebar att omvänd skattskyldighet skulle gälla i princip enbart omsättning av tjänster och således inte omsättning av varor i samband med utförande av byggentreprenader. Enligt förslaget skulle nämligen eventuella förvärv av material omfattas av omvänd skattskyldighet enbart i de fall där de olika ersättningsbeloppen för å ena sidan ”bygg- och anläggningstjänster” och å andra sidan material inte utan svårighet kunde särskiljas från varandra.

Remissinstanserna: *Göta hovrätt*, *Elektriska Installatörsorganisationen* och *NCC* är negativt inställda till att omvänd skattskyldighet inte skall gälla för hela det tillhandahållande av en tjänst som en byggentreprenad innebär. Dessa remissinstanser invänder således mot att omvänd skattskyldighet inte skall omfatta både själva arbetet samt material och andra varor som används. För att klargöra definitionen på uppdragstagare anser *NCC* att Skatteverket genom SNI-koder eller motsvarande bör fastställa mervärdesskattestatus som uppdragstagare och ange detta på F-skattebeviset. *Göta hovrätt* anför att ett bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet att få tillämpa omvänd skattskyldighet torde förutsätta att tillämpningsområdet för denna skattskyldighet är avgränsad på ett tydligt sätt. Enligt hovrätten ger betänkandet inte något underlag för att finna en sådan avgränsning.

Skälen för förslaget: Som utgångspunkt bör gälla att tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet i den mån det är möjligt skall motsvara tillämpningsområdet för det bygg-

entreprenadavdrag som föreslås i lagen om byggtreprenadavdrag. Detta bl.a. för att tillämpningen av de nya regelsystemen skall underlättas. Särskilda hänsynstaganden behöver dock göras när det gäller mervärdesskatt och utformningen av regler om omvänd skattskyldighet.

Som en följd av den nyss angivna utgångspunkten bör omvänd skattskyldighet gälla vid omsättning inom landet av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet. Med byggverksamhet bör förstås detsamma som i den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag (dvs. sådan verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation). Detta bör uttryckligen anges i mervärdesskattelagen. Beträffande den närmare innebörden av begreppet byggverksamhet kan hänvisas till vad som anförts i avdelning III, avsnitt 10.1, i promemorian. Som där framgår kommer Svensk standard för näringsgrensindelning, SNI, att tjäna som vägledning vid tolkning av begreppet.

En tjänst som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet – t.ex. bygg- och anläggningsarbeten, såsom uppförande av ett hus – kan innefatta även material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Detta följer av allmänna principer. Att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet betyder att denna skattskyldighet skall omfatta hela denna omsättning, således även den del som avser material och andra varor. För en sådan omsättning kommer (hela) ersättningen att utgöra beskattningsunderlag, 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML. En dylik ordning står i överensstämmelse med de synpunkter som framförts av *Göta hovrätt*, *Elektriska Installatörsorganisationen* och *NCC*. En sådan ordning motsvarar också vad som föreslås gälla enligt lagen om byggtreprenadavdrag (se 1, 7 och 9 §§ förslaget till nämnda lag).

Begreppet ”byggverksamhet” har en mer begränsad innebörd än det i mervärdesskattesammanhang förekommande begreppet

”bygg tjänst”. (I avsnitt 20.2.2 har redogjorts för begreppet bygg tjänst.) Bygg tjänst inkluderar t.ex. projektering och ritning. Den typen av tjänster kan dock inte hänföras till ”byggverksamhet”. När det gäller projektering och ritning följer av 1 § första stycket andra meningen den föreslagna lagen om byggentreprenadavdrag att avdrag skall göras även från ersättning som avser projektering och ritning när sådan verksamhet ingår som en del i ett uppdrag.

I mervärdesskattesammanhang kan behöva tas ställning till huruvida en transaktion skall bedömas som tillhandahållande av en enda sammansatt tjänst eller två eller flera fristående tjänster. EG-domstolen har i målet C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), givit riktlinjer för när en huvudsaklighets- respektive delningsprincip skall tillämpas i det hänseendet (punkterna 29-30 i domen). Domstolen har angivit att en prestation som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så mervärdesskattesystemets funktion försämras. Enligt domstolen är det av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakligen fristående tjänster eller en enda tjänst. En tjänst skall enligt domstolen anses som underordnad en huvudsaklig tjänst, när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

I det fall ett uppdrag som innebär att byggverksamhet skall utföras inbegriper även projektering och ritning får, med tillämpning av de riktlinjer som framgår av CPP-domen, bedömas huruvida den del som avser ritning och projektering skall anses underordnad den del som avser byggverksamhet, och således om själva byggverksamheten utgör det huvudsakliga momentet. Om så bedöms vara fallet föreligger *en* tjänst – som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet. Genom att omvänd skattskyldighet nu föreslås införas för den typen av tjänst skall sådan skattskyldighet tillämpas beträffande hela transaktionen.

För det fall den del av uppdraget som avser projektering och ritning inte kan anses vara underordnad den del som avser byggverksamhet föreligger två eller flera fristående tjänster. Omvänd skattskyldighet bör inte tillämpas i detta fall vad avser den del av uppdraget som rör projektering och ritning. Det sagda följer genom tillämpning av den inom mervärdesskatterätten gällande huvudsaklighetsprincipen. Det kan därför inte anses vara erforderligt med någon särskild reglering härom i mervärdesskattelagen.

Den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag innebär att avdrag skall göras även från ersättning som avser projektering och ritning när sådan verksamhet ingår som en del i ett uppdrag. Om ett uppdrag som i huvudsak innebär byggverksamhet omfattar även projektering och ritning skall omvänd skattskyldighet gälla även beträffande den del av uppdraget som avser projektering och ritning. Denna något olika utformning av de föreslagna systemen för byggtreprenadavdrag respektive omvänd skattskyldighet i detta hänseende torde i flertalet fall inte ha någon praktisk betydelse vid tillämpningen.

Av 1 § första stycket första meningen den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag framgår att en förutsättning för att lagen skall vara tillämplig och avdrag göras är att uppdraget utförs i Sverige. I 5 kap. 4 § ML föreskrivs att en tjänst som avser fastighet är omsatt inom landet om fastigheten är belägen i Sverige. Enligt den bestämmelsen har det inte någon betydelse var tjänsten faktiskt utförs. När det gäller t.ex. ritning och projektering avseende en i Sverige belägen fastighet skall en sådan tjänst anses omsatt inom (och beskattas i) landet även om arbetet faktiskt utförs utomlands. Omvänd skattskyldighet bör gälla i de fall mervärdesbeskattning skall ske i Sverige, även om tjänsten faktiskt inte utförs här. Någon motsvarighet till rekvisitet i lagen om byggtreprenadavdrag att uppdraget skall utföras i Sverige bör därför inte införas i detta sammanhang.

Omvänd skattskyldighet bör i likhet med vad Byggtreprenadkommissionen föreslagit gälla både när svenska och utländska företag tillhandahåller den aktuella typen av tjänster inom landet.

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML gäller omvänd skattskyldighet som huvudregel vid utländska företagens omsättning av varor eller tjänster inom landet. En utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster här för vilken omsättning förvärvaren är skattskyldig har dock rätt att frivilligt registrera sig till mervärdesskatt och därmed själv bli skattskyldig för denna omsättning (1 kap. 2 d § ML). Med hänsyn till att syftet är att förhindra skattefusk bör den omvända skattskyldighet som nu föreslås vara obligatorisk, både när svenska och utländska företag tillhandahåller den aktuella typen av tjänster.

Förslaget innebär vidare att omvänd skattskyldighet skall gälla vid uthyrning av arbetskraft för utförande av byggverksamhet. Vid en utländsk företagens omsättning inom landet av tjänster som innebär uthyrning av arbetskraft gäller redan nu obligatoriskt omvänd skattskyldighet om förvärvaren är en näringsidkare (1 kap. 2 § första stycket 2 jfr med 5 kap. 7 § andra stycket 7 ML). Omvänd skattskyldighet gäller alltså vid gränsöverskridande transaktioner. Som *Riksskatteverket* påpekat får förslaget därmed i den delen betydelse framförallt när både den som tillhandahåller och förvärvar tjänsten är svenska subjekt.

NCC föreslår att Skattverket genom SNI-koder eller motsvarande bör fastställa mervärdesskattestatus som uppdragstagare och ange detta på F-skattebeviset. När det gäller förslaget till lag om byggentreprenadavdrag har i promemorian övervägts huruvida de aktuella företagen bör åsättas en särskild kod till vilken avdragsskyldigheten skall knytas. Det har emellertid bedömts att en sådan ordning inte bör införas, bl.a. eftersom avdrag skall göras vid uppdrag att utföra byggverksamhet oavsett om uppdragstagaren i övrigt är verksam i branschen (avdelning III, avsnitt 10.1.2). Skäl för att göra någon annan bedömning i detta sammanhang föreligger inte. Det betyder att tillämpningen av omvänd skattskyldighet inte bör kopplas till att den som omsätter de aktuella typerna av tjänster har åsatts någon form av kod.

Frågan är därefter vilken status förvärvaren skall ha för att omvänd skattskyldighet skall gälla.

Enligt förslaget till lag om byggtreprenadavdrag skall uppdragsgivare göra avdrag från ersättning för uppdrag som avser byggverksamhet. Med uppdragsgivare avses i lagen den som ger någon ett uppdrag som omfattar byggverksamhet i Sverige eller ett uppdrag att hyra ut arbetskraft för sådan verksamhet. Förslaget innebär att såväl uppdragsgivare (beställare) som själva bedriver byggverksamhet som övriga som uppdrar åt någon att utföra byggverksamhet skall göra byggtreprenadavdrag på den ersättning som utbetalas för den verksamheten. Samtliga uppdragsgivare (utom privatpersoner i den egenskapen) – även de som inte i övrigt är verksamma i byggsektorn – omfattas således av skyldigheten att göra byggtreprenadavdrag. Skälen för detta framgår av avdelning III, avsnitt 10.2.

De skäl som åberopats för att samtliga uppdragsgivare, utom privatpersoner, skall göra avdrag enligt den föreslagna lagen om byggtreprenadavdrag – och då huvudsakligen problemen med skatteundandragande – talar för en motsvarande tillämpning när det gäller omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet bör i dessa fall tillämpas när förvärvet görs av en näringsidkare även när förvärvaren inte i övrigt är verksam inom byggsektorn. Därmed blir det enklare både för den som tillhandahåller de aktuella tjänsterna och för förvärvaren att ta ställning till huruvida omvänd skattskyldighet faktiskt skall gälla i det enskilda fallet. Ett annat skäl för en sådan vid förvärvarkrets för omvänd skattskyldighet är att det vid tillämpningen kan vara svårt att avgränsa kretsen av förvärvare till endast dem som är verksamma inom byggsektorn. Även om tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet enligt vad som nyss anförts underlättas om denna skattskyldighet skall omfatta i princip alla näringsidkare som förvärvar den aktuella typen av tjänster, finns det emellertid risk för att det uppstår andra tillämpnings-svårigheter. Flera remissinstanser har framfört att reglerna om redovisning av skatt i mervärdesskattelagen som avser byggnads-

och anläggningsentreprenader är komplicerade. Svårigheter särskilt för företag som inte i övrigt är verksamma inom byggsektorn att tillämpa dessa regler kan uppkomma. Denna omständighet får emellertid vägas mot att omvänd skattskyldighet kan anses medföra likviditetsfördelar för förvärvarna, genom att dessa slipper att till sina leverantörer betala och ligga ute med mervärdesskattebelopp. Med hänsyn till det anförda föreslås i promemorian att den omvända skattskyldigheten i princip skall gälla samtliga förvärvare, dvs. även sådana som inte i övrigt är verksamma inom byggsektorn.

För att omvänd skattskyldighet skall gälla bör dock krävas att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet. Enligt nuvarande 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML, som föreskriver omvänd skattskyldighet vid utländsk företagens omsättning inom landet av varor eller tjänster, krävs att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här. Den begränsningen av den omvända skattskyldigheten till att endast avse de fall då förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige har motiverats av kontrollskäl och för att undvika risk för skatteundandragande eller skattebedrägerier (prop. 2001/02:28 s. 33). Den som tillhandahåller den aktuella typen av tjänster kan förhållandevis enkelt avgöra huruvida omvänd skattskyldighet skall tillämpas eller ej om det uppställs som krav att förvärvaren skall vara registrerad till mervärdesskatt. Samma begränsning som föreskrivs i den nuvarande 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML bör således gälla i nu aktuellt fall. Detta betyder att om förvärvaren inte är registrerad till mervärdesskatt stannar skattskyldigheten kvar hos den som tillhandahåller den aktuella typen av tjänster. Omvänd skattskyldighet skall således inte tillämpas när förvärvaren av tjänsten är en privatperson eller ett subjekt som endast bedriver verksamhet som är helt undantagen från mervärdesskatt (t.ex. sjukvård, social omsorg, eller viss utbildningsverksamhet) eller ett subjekt som är skattebefriat eftersom det inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML. Vidare betyder förslaget att om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt skall omvänd skattskyldighet

tillämpas även i de fall en viss del av förvärvet avser verksamhet som inte medför skattskyldighet (förvärv i s.k. blandad verksamhet). Vid förvärv i blandad verksamhet tillämpas i stället de regler om avdragsbegränsning för ingående skatt som framgår av 8 kap. 3 och 13 §§ ML. Förslaget betyder slutligen att om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt skall omvänd skattskyldighet tillämpas även i de fall förvärvet inte till någon del avser verksamhet som medför skattskyldighet. Ett exempel härpå är att omvänd skattskyldighet skall tillämpas när förvärvaren är ett bostadsuthyrningsföretag som registrerats till mervärdesskatt avseende uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. (I detta fall har förvärvaren inte avdragsrätt för den på förvärvet redovisade utgående skatten eftersom det bedriver verksamhet – bostadsuthyrning – som inte medför skattskyldighet.)

Förslaget att omvänd skattskyldighet skall tillämpas om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt medför att en diskrepans kommer att gälla beträffande uthyrning av arbetskraft. I det fall en utländsk företagare hyr ut arbetskraft för tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet och omsättningen sker inom landet skall omvänd skattskyldighet tillämpas om förvärvaren är en "näringsidkare" (1 kap. 2 första stycket 2 ML). Om däremot en svensk företagare tillhandahåller en sådan tjänst skall omvänd skattskyldighet tillämpas om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML). För kravet att förvärvaren skall vara registrerad till mervärdesskatt även i detta fall talar kontrollskäl och att det blir enkelt för den som hyr ut arbetskraften att avgöra om omvänd skattskyldighet skall tillämpas.

Sammanfattningsvis bedöms i promemorian övervägande skäl tala för att omvänd skattskyldighet skall gälla om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 2 § ML. Förslaget medför även följdändringar i 1 kap. 2 d § och 11 kap. 8 ML. Beträffande de två sistnämnda ändringarna hänvisas till författningskommentaren.

Som tidigare framgått behövs ett bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet för att få tillämpa omvänd skattskyldighet i det nu aktuella fallet. Sverige måste därför ansöka hos kommissionen om att få ett sådant bemyndigande. Ansökan bör motiveras med att den omvända skattskyldigheten syftar till att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande. Det föreslagna tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet får anses vara tillräckligt väl avgränsat för att Sverige skall kunna få ett bemyndigande enligt artikel 27.

24 Redovisning av mervärdesskatt vid byggnads- eller anläggningsentreprenad

Bedömning: I detta sammanhang görs inga överväganden om huruvida – och i så fall på vilket sätt – regeln i 13 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200) om redovisning av förskott eller a conto-betalning vid byggnads- eller anläggningsentreprenad bör ändras med anledning av ett införande av omvänd skattskyldighet.

Bygghörkommissionens bedömning: Kommissionen berör inte frågan.

Remissinstanserna berör inte frågan.

Skälen för bedömningen: Skattskyldigheten vid byggnads- eller anläggningsentreprenad inträder normalt vid tidpunkten för slutbesiktning. Skattskyldighet inträder dock dessförinnan om förskotts- eller a conto-betalning mottagits. När det gäller förskottsbetalning finns emellertid en särskild regel om redovisnings av utgående skatt i 13 kap. 14 § ML. Regeln innebär att redovisning av betalningar i förskott eller a conto får anstå till den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller annan jämförlig åtgärd.

Skatteverket har i Handledning för mervärdesskatt (2004, s. 450) uttalat sig angående regelns tillämplighet vid omvänd skattskyldighet. Enligt verket finns det inte någon möjlighet för förvärvaren att vänta med redovisning av skatt enligt 13 kap. 14 § ML i de fall förvärvaren är skattskyldig för omsättning av byggtjänster som görs av en utländsk företagare.

Regeln i 13 kap. 14 § ML synes enbart kunna användas vid redovisning av skatt av den som utför en byggnads- eller

anläggningsentreprenad ("... den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad... behöver ... redovisa den utgående skatten... först den redovisningsperiod...").

Mervärdesskatteutredningen har i betänkandet *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*, SOU 2002:74, lämnat förslag till ändringar av reglerna om redovisning av skatt i mervärdesskattelagen i syfte att anpassa reglerna till det sjätte direktivet. Regeln i 13 kap. 14 § ML berörs av förslagen i betänkandet. En departementspromemoria baserad på betänkandet bereds f.n. inom Finansdepartementet. På grund härav övervägs i detta sammanhang inte om huruvida – och i så fall på vilket sätt – regeln bör ändras med anledning av ett införande av omvänd skattskyldighet.

25 Återbetalning av ingående skatt

Förslag: Vid ett införande av omvänd skattskyldighet kommer företag som inom landet omsätter tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet inte längre att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. mervärdesskattelagen (1994:200). Detta eftersom företagen inte är skattskyldiga för sådan omsättning. Regler skall därför införas om återbetalning till utländska och inhemska företag av ingående skatt hänförlig till omsättning inom landet av den aktuella typen av tjänster.

Bygghörkommissionens förslag: Kommissionen berör inte frågan.

Remissinstanserna: *Göta hovrätt* påpekar att förslaget inte innehåller någon avdragsregel för de företag vars omsättning enligt nuvarande regler medför avdragsrätt. *Elektriska Installatörsorganisationen:* En särskild fråga som inte tycks ha uppmärksamats av Bygghörkommissionen är när uppdragstagaren använt sig av egna uppdragstagare (underentreprenörer). Rätten till avdrag för ingående moms för sådana arbeten är inte klarlagd.

Skälen för förslaget: Vid omvänd skattskyldighet kommer de företag som omsätter tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet till förvärvare som är registrerade för mervärdesskatt i Sverige inte längre att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML eftersom de inte är skattskyldiga. (För avdragsrätt krävs enligt 8 kap. 3 § första stycket ML att det

bedrivs en ”verksamhet som medför skattskyldighet”. Med detta uttryck förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML, se 1 kap. 7 § ML. Genom förslaget om omvänd skattskyldighet kommer förvärvaren att bli skattskyldig enligt den föreslagna nya regeln i 1 kap. 2 § första stycket 4 b eller enligt första stycket 2 samma paragraf, i det sistnämnda fallet i den situationen att utländska företagare omsätter tjänster som innebär uthyrning av arbetskraft för utförande av byggverksamhet).

I 10 kap. 1–4 §§ ML finns regler om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare. 10 kap. 1 § andra stycket ML innehåller regler om återbetalning av skatt vid omvänd skattskyldighet. Enligt bestämmelsen har en utländsk företagare rätt till återbetalning av skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till (hans) omsättning inom landet för vilken förvärvaren skall vara skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 b § om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §. Av det tredje stycket framgår att denna rätt till återbetalning inte gäller om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §. (I artikel 17.3 och 17.4 i sjätte direktivet finns stöd för att medge återbetalning till en skattskyldig person som saknar etablering i det land där han omsätter varor och tjänster, om skatten skall betalas av förvärvaren enligt artikel 21.1 i direktivet.)

I enlighet med vad *Göta hovrätt* och *Elektriska Installatörsorganisationen* anfört medför ett införande av omvänd skattskyldighet behov av regler om återbetalning av ingående skatt. Detta för att s.k. kumulativa effekter skall undvikas.

När det gäller utländska företagare bör reglerna i 10 kap. 1–4 §§ ML utvidgas till att omfatta mervärdesskatt som hänför sig till omsättning inom landet av den aktuella typen av tjänster. Regeln i 10 kap. 1 § andra stycket ML bör alltså göras tillämplig på det nya fall av omvänd skattskyldighet som föreslås i promemorian. En utländsk företagare som vill få återbetalning av

ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 § ML skall ansöka om detta hos Skatteverkets särskilda skattekontor i Ludvika (19 kap. 1 § ML).

Beträffande svenska företag som inom landet omsätter tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet och för vilka omvänd skattskyldighet skall gälla behövs bestämmelser om återbetalning av ingående skatt motsvarande dem i 10 kap. 1 § andra stycket ML. Sådana bestämmelser bör införas i 10 kap. ML, som en ny 11 e §. I stället för att ett svenskt företag som omsätter denna typ av tjänster i dag har rätt att dra av den ingående skatten kommer det följaktligen att få en rätt till återbetalning. För rätt till återbetalning i detta fall kommer att krävas att företagaren lämnar en deklaration till Skatteverket (19 kap. 11–12 §§ ML). Det blir alltså möjligt att ansöka om återbetalning i deklarationen.

Ovan har redogjorts för behandlingen av ingående skatt hos den som omsätter tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft (*leverantören*). Sammanfattningsvis föreslås att leverantören har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet av den nämnda typen av tjänster.

När det gäller *förvärvarens* ingående skatt kommer en företagare som är skattskyldig för egna omsättningar och som förvärvar tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft att ha avdragsrätt enligt 8 kap. 2 § andra stycket och 3 § första stycket ML. Vid omvänd skattskyldighet redovisar denne förvärvare en utgående skatt för den aktuella omsättningen. Beloppet av den utgående skatten utgör samtidigt ingående skatt (8 kap. 2 § andra stycket ML) som han kan dra av (8 kap. 3 § första stycket ML) vid ett och samma redovisningstillfälle.

V IKRAFTTRÄDANDE OCH KONSEKVENSER

26 Ikraftträdande

Förslag: Förslagen i promemorian skall träda ikraft den 1 januari 2006. De nya reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200) skall tillämpas i fråga om skatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet.

Bygghörmissionen föreslår att bestämmelserna om entreprenadavdrag skall träda i kraft den 1 juli 2004.

Skälen för förslaget: Mot bakgrund av omfattningen av problemen med undanhållande av skatter och avgifter i bygg- och anläggningssektorn är det av stor vikt att det föreslagna systemet för byggentreprenadavdrag snarast kan träda ikraft. Emellertid måste beaktas att såväl enskilda aktörer som myndigheter – framför allt Skatteverket – och förvaltningsdomstolarna måste ges en rimlig tid att ta del av och sätta sig in i det föreslagna systemet. Dessutom krävs förändringar av befintliga rutiner såväl mellan enskilda aktörer och enskilda och Skatteverket, vilket kräver viss förberedelse. För att Skatteverket skall kunna hantera systemet och kontrollera dess efterlevnad krävs förändringar av verkets IT-system. Även de enskilda uppdragsgivarna och uppdragstagare kan behöva tid för att anpassa sina betalningsrutiner. Vid en sammanvägning av ovan nämnda intressen förefaller det lämpligt med ett ikraftträdande den 1 januari 2006. Det innebär att byggentreprenadavdrag skall göras från ersättningar som betalas ut från och med den 1 januari 2006.

Även de ändringar som föreslås i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) bör träda i kraft den 1 januari 2006. Som

utgångspunkt bör gälla att de nya reglerna tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. En sådan övergångsbestämmelse kan emellertid leda till följande resultat om det vid ett pågående byggprojekt lämnas betalning a conto dels före ikraftträdandet ("år 1"), dels efter ikraftträdandet ("år 2") och om det antas att byggprojektet avslutas i början av år 2. Beträffande a conto betalningen före ikraftträdandet inträder skattskyldigheten år 1 (1 kap. 3 § ML). Om möjligheten att skjuta upp redovisningen enligt 13 kap. 14 § ML utnyttas kan den utgående skatten redovisas år 2. Den som utför arbetet, leverantören, blir skattskyldig. Beträffande a contobetalingen som sker år 2 kommer skatt- och redovisningsskyldighet enligt de föreslagna reglerna i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML att åligga förvärvaren (detta följer av den föreslagna bestämmelsen om ikraftträdande). För att åstadkomma förenkling skulle det kunna övervägas att möjliggöra tillämpning av omvänd skattskyldighet avseende den a conto betalning som skett år 1, dvs. före ikraftträdandet. Det skulle medföra att leverantören inte behöver påföra mervärdesskatt på någon faktura efter ikraftträdandet.

Tillämpning av regeln i 13 kap. 14 § ML vid omvänd skattskyldighet har ifrågasatts. I promemorian har det inte övervägts om huruvida - och i så fall på vilket sätt - denna regel behöver ändras med anledning av ett införande av omvänd skattskyldighet (avdelning IV, avsnitt 24). Med hänsyn härtill avstås det för närvarande från att lämna något förslag till övergångsbestämmelse beträffande den nyss behandlade situationen. Tills vidare föreslås att de nya reglerna i mervärdesskattelagen skall tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet.

27 Konsekvensanalys

27.1 Transaktionsvolym – systemet för byggtreprenadavdrag

De transaktionsvolymerna som presenteras nedan är beräknade utifrån uppgifter från Statistiska centralbyrån (SCB) och Skatteverket samt erfarenheter av de studier av bygg- och anläggningsbranschen som gjorts under arbetet med promemorian (se kap. 2). Beräkningarna av transaktionsvolymerna bygger på ett antal antagande och gör således inte anspråk på att vara exakta men tjänar ändå syftet att ge en ungefärlig uppskattning av antalet transaktioner. Denna kan i sin tur användas för att ge en övergripande bild av de kostnader förslaget är förenat med för både företag och myndigheter. Med transaktioner avses det antal fakturor som uppdragsgivaren utställer och vilka omfattas av systemet med byggtreprenadavdrag.

Enligt statistik från SCB finns det ca 53 000 företag med byggverksamhet (SNI kod 45) i Sverige. Byggtreprenadavdraget uppskattade att ca 25 000 av dessa företag skulle omfattas av systemet med byggtreprenadavdrag. Byggtreprenadavdraget antog vidare att varje uppdragstagare skulle fakturera sina uppdragsgivare i genomsnitt två gånger per månad vilket skulle innebära ca 600 000 transaktioner per år. Sveriges Bygginstrumenter har i sitt remissvar över Byggtreprenadavdragets betänkande uppskattat antalet transaktioner till ca 1 500 000 och har då använt omsättningen inom byggbranschen som beräkningsunderlag. Sveriges Bygginstrumenter har utgått från att 1 miljon kronor i omsättning motsvarar ca 55 fakturor.

Promemorians förslag är betydligt mer omfattande än Bygghögskommisionens och omfattar samtliga uppdrag att utföra bygg- eller anläggningsverksamhet i Sverige. Endast uppdrag som ges av en fysisk person och där utgiften för uppdraget inte utgör en kostnad i näringsverksamheten som bedrivs av den fysiska personen samt uppdrag där ersättningen under ett kalenderår kan antas komma att understiga ett prisbasbelopp undantas.

Även om de företag som besökts under arbetet med promemorian inte kan sägas representera hela byggbranschen, tyder besöken bl.a. på att antalet uppdragsgivare och sända fakturor från små uppdragstagare (här avses företag med ≤ 25 anställda) i regel är betydligt fler än vad Bygghögskommisionen antagit. Som exempel kan nämnas att ett måleriföretag med ca 12 anställda målare månatligen sänder ca 25 fakturor avseende uppdrag som skulle omfattas av promemorians förslag och ett företag med ca 70 anställda målare sänder runt 170 fakturor i månaden avseende uppdrag som skulle omfattas av förslaget.

Det förefaller inte heller ovanligt att företag utan andra anställda än ägaren används som underleverantörer vilket talar för att dessa företag inte enbart har privatpersoner som uppdragsgivare. Även Skatteverkets nyföretagarregistrering visar att enskilda näringsidkare ofta har andra byggföretag som uppdragsgivare och att verksamheten inte enbart riktar sig mot den privata sektorn. Även de här småföretagen kommer att omfattas av promemorians förslag i de fall uppdrag utförs åt uppdragsgivare som inte är en privat person och ersättningen för uppdraget under ett kalenderår överstiger ett prisbasbelopp. Detta återspeglas dock inte nedan eftersom det är förenat med stor osäkerhet att bedöma omfattningen av det antal enmansföretag som berörs.

Enligt den föreslagna lagen om byggentreprenadavdrag är *alla* som ger ett uppdrag att utföra byggverksamhet uppdragsgivare i lagens mening och omfattas i denna egenskap av skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag (endast privatpersoner undantas från skyldigheten). Det finns ingen begränsning till uppdragsgivare i bygg- och anläggningsbranschen. Vidare omfattas, i viss

utsträckning, arkitekter och projektörer även i egenskap av uppdragstagare. Konsekvensanalysen är emellertid begränsad till småföretag i bygg- och anläggningsbranschen. Det skulle vara behäftat med för stor osäkerhet att låta analysen omfatta samtliga berörda småföretag, ideella organisationer och ekonomiska föreningar. Detta beror bl.a. på att det i princip är omöjligt att bedöma hur frekvent uppdrag ges och hur ofta ersättningarna är högre än ett prisbasbelopp. Naturligtvis innebär detta att antalet berörda transaktioner totalt kommer att bli fler än vad som redovisas i det följande.

Med utgångspunkt i siffror från SCB och Skatteverket kombinerat med uppgifter som lämnats av Sveriges Byggindustrier och uppgifter som framkommit under arbetet med promemorian kan antalet transaktioner som kommer att omfattas av promemorians förslag uppskattas enligt följande. Påpekas skall att särskilt antalet fakturor per månad är mycket svårt att uppskatta.

Antal företag enligt SCB (ca)	Antal anställda	Genomsnitt antal fakturor ²⁰ /månad och företag	Antal fakturor	
			månad	år
32 000	≤1 ²¹	omfattas i regel inte av systemet	–	–
15 000	1–4	2	30 000	360 000
5 000	5–19	10	50 000	600 000
1 000	20–99	100	100 000	1 200 000
100	>99	300	30 000	360 000
53 100			210 000	2 520 000

Som framgår av tabellen kan således antalet fakturor²² som omfattas av byggtreprenadavdrag årligen komma att uppgå till ca 2,5 miljoner. Till detta tillkommer de transaktioner som

²⁰ Fakturor avseende sådana uppdrag som omfattas av byggtreprenadavdragssystemet.

²¹ Här återfinns bl.a. enskilda firmor och andra bolag med endast ägaren anställd.

²² Observera att även om det här talas om fakturor skall byggtreprenadavdrag enligt förslaget göras från den ersättning för ett uppdrag som faktiskt betalas ut.

belöper på enmansföretag samt de företag som inte är byggföretag.

I Skatteverkets register (juli 2004) finns det ca 19 000 byggföretag (SNI kod 45) som har mervärdesskattepliktig omsättning mellan 200 000 och 1 miljon kronor per år och ca 21 000 byggföretag vars mervärdesskattepliktiga omsättning överstiger 1 miljon kronor. Antar man att dessa företag fakturerar i snitt 4-5 gånger per månad, stöder även denna beräkning att antalet transaktioner kan uppgå till ca 2,5 miljoner per år.

27.2 Analyser

27.2.1 Förslagets effekter för småföretag

27.2.1.1 Byggentreprenadavdrag

Likviditetsberäkning

Likviditeten påverkas naturligtvis hos såväl små som stora företag som är uppdragstagare. Det förefaller ändå ändamålsenligt att redovisa likviditetsberäkningarna i detta avsnitt eftersom småföretag kan förväntas mer känsliga än stora för sådana mindre likviditetsförändringar det är fråga om här. Nedan åskådliggörs hur företagens likviditet påverkas av promemorians förslag med ett avdrag på 20 procent av utbetald ersättning (exkl. mervärdesskatt). I exemplen har antagits att företaget initialt löst sitt ökade kapitalbehov via checkkredit, där räntesatsen i dagsläget kan antas uppgå till ca 8 procent. Eftersom räntan är avdragsgill motsvarar denna procentsats en nettokostnad på ca 5,6 procent. Då betalningsmottagaren tillgodoräknas intäktsränta motsvarande skattekontots räntesats på inbetalat belopp fram till tidpunkten för omföring eller utbetalning reduceras räntekostnaden. Intäktsräntan, som är skattefri, uppgår i augusti 2004 till 0,9 procent. Med beaktande av intäktsräntan reduceras räntekostnaden således med 0,9 procentenheter och i exemplen används därför räntesatsen 4,7 procent (5,6-0,9).

I många fall kan antas att företagen, redan från starten eller på sikt, kommer att lösa finansieringen på annat och mer kostnadseffektivt sätt än just checkkredit. Innestående medel på byggtreprenadkontot skall dessutom utbetalas fortlöpande till uppdragstagarens skattekonto om inte ansökan om omföring görs. På så sätt visar beräkningarna en högre likviditetspåverkan än vad som egentligen kan förväntas.

Omsättning 12 miljoner kronor

Ett företag med en årsomsättning på 12 miljoner kronor (exklusive moms) fakturerar månatligen utförda uppdrag på 1 miljoner kronor. Avdrag görs med 20 procent varför företaget erhåller 800 000 kronor kontant – bortsett från momsen som inte berörs. Resterande 200 000 kronor tillgodoräknas företaget senast efter två veckor.

Ett genomsnittligt ökat kapitalbehov på ca 93 000 kronor (14 dagar/30 x 200 000) uppkommer, vilket motsvarar en årlig räntekostnad på 4 370 kronor, dvs. 0,36 promille av årsomsättningen. Det ökade kapitalbehovet om 93 000 kronor utgör ca 0,8 procent av årsomsättningen.

Omsättning 3 miljoner kronor

Exemplet avser ett företag med årsomsättning på 3 miljoner kronor (exklusive moms).

Företaget fakturerar månatligen utförda uppdrag med 250 000 kronor (exklusive moms). Avdrag görs med 20 procent (20 procent x 250 000 = 50 000 kronor) och företaget får 200 000 kronor kontant. Resterande 50 000 kronor tillgodoräknas företaget senast efter två veckor.

Det uppkommer då ett genomsnittligt ökat kapitalbehov på ca 23 000 kronor (14 dagar/30 x 50 000).

Det ökade kapitalbehovet om 23 000 kronor motsvarar ca 0,8 procent av årsomsättningen eller en årlig räntekostnad på 1 080

kronor netto. Räntekostnaden motsvarar 0,36 promille av årsomsättningen.

Kommentar och slutsats

I de ovan redovisade beräkningarna på likviditeten har antagits att uppdragstagaren kommer att tillgodoföras medlen från bygg-entreprenadkontot två veckor efter det att avdraget gjorts. Beräkningarna bygger också på det antagandet att företagen löser sitt ökade kapitalbehov med checkkredit. Det kan dock antas att många kommer att lösa det på ett mer kostnadseffektivt sätt.

Vid ett avdrag på 20 procent där underlaget utgörs av hela den fakturerade ersättningen exklusive mervärdesskatt kan det ökade kapitalbehovet enligt beräkningar ovan komma att uppgå till 0,8 procent av årsomsättningen och den ökade räntekostnaden beräknas till 0,036 procent av årsomsättningen. Detta kan rimligen inte bedömas vara likviditetspåverkan av sådan storlek att det kan ges någon avgörande betydelse för frågan om bygg-entreprenadavdrag bör införas.

Administrationskostnader

Småföretag kommer i regel att agera både som uppdragsgivare och uppdragstagare och med dessa roller följer olika administrativa konsekvenser.

Analysen utgår från ett måleriföretag med 12 anställda. Ett sådant företag kan beräknas ha en årsomsättning på ungefär 12 miljoner kronor eftersom årsomsättningen per anställd torde vara ungefär en miljon kronor. Varje miljon kan antas motsvara ca 50 fakturor, vilket innebär ett genomsnitt på 20 000 kronor per faktura. Antalet fakturor behöver inte motsvara antalet uppdrag. Om det antas att vartannat uppdrag genererar en faktura och vartannat uppdrag två fakturor motsvarar de 50 fakturorna drygt 30 uppdrag vilket innebär ca 400 uppdrag per år. Under förutsättning att 55 procent av uppdragen och

fakturorna omfattas av systemet innebär det att ca 330 fakturor årligen eller 27 fakturor månatligen skulle omfattas av systemet. Här antas att ca 30 procent av uppdragen är mot privatpersoner, vilka faller utanför systemet. Ett antal (ca 25 procent) av de övriga uppdragen antas vara mindre och falla utanför systemet för att ersättningen understiger ett prisbasbelopp.

I rollen som uppdragstagare skall fakturor sändas på sedvanligt sätt. Det arbete som tillkommer genom promemorians förslag är bevakningen av att uppdragsgivarna för företagets räkning till Skatteverket betalar in eller begär omföring av byggtreprenadavdrag. Hanteringen kommer att underlättas av att Skatteverket månatligen skall underrätta företaget om vilka byggtreprenadavdrag som registrerats på dess byggtreprenadkonto och från vilken uppdragsgivare medlen härrör. Dessutom skall uppdragsgivaren när han behöver det få dessa uppgifter via Internet eller telefon (att säkra kodsystäm för detta ordnas förutsätts). Det kan ändå förväntas ta viss tid i anspråk för företagen att bevaka och stämma av byggtreprenadkontot. Rimligen kan tidsåtgången – i ett fall som ovan med 27 fakturor – uppskattas till omkring 4 timmar per månad.

Företaget agerar även som uppdragsgivare i viss utsträckning och kan i denna egenskap förväntas ta emot ca fem fakturor i månaden som omfattas av systemet eftersom ersättningen som skall betalas ut överstiger ett prisbasbelopp.

När det gäller rollen som uppdragsgivare skall byggtreprenadavdrag göras och betalas in till eller omföras från konto hos Skatteverket. I samband härmed skall uppgifter om uppdragsgivaren och uppdragstagaren samt avdraget belopp lämnas till Skatteverket vid inbetalningen respektive omföringen. I skattedeklarationen lämnas uppgift om det totala avdraget och underlaget. Betalning skall verkställas till ett ytterligare konto och i samband härmed skall vissa uppgifter lämnas till Skatteverket. Skatteverket kommer att tillhandahålla särskilda för ändamålet framtagna inbetalningskort. Dessutom kommer hanteringen av betalning och omföring att kunna ske elektroniskt. I ett fall som detta, med fem fakturor att hantera, kan upp-

dragsgivarens hantering beräknas ta ca 30 minuter per månad. Uppskattningen inkluderar arbetet med att redovisa uppgifter om byggentreprenadavdraget i skattedeklarationen.

Den totala tiden för administration på grund av byggentreprenadavdraget kan för företaget i exemplet beräknas till mellan fyra och fem timmar per månad. Vid en timkostnad för administration hos ett småföretag på ungefär 450 kronor kan administrationskostnaden för byggentreprenadavdraget komma att uppgå till ca 2 250 kronor per månad för ett måleriföretag av den storlek som anges i exemplet.

Det är uppskattningsvis drygt 20 000 företag i bygg- och anläggningsbranschen med färre än 25 anställda som kommer att omfattas av systemet med byggentreprenadavdrag. Som framgått ovan beräknas systemet komma att omsätta ett betydande antal transaktioner. Här bör påpekas det ovan angivna antalet transaktioner till viss del bygger på antaganden om fakturaflödet i branschen. Såväl kommunikationen med Skatteverket som betalningsrutiner förutsätts emellertid kunna ske automatiserat och därigenom kommer administrationskostnaderna att pressas ned. Eftersom bygg- och anläggningsbranschen till sin karaktär inte är homogen utan tvärtom består av företag som verkar under väldigt olika förhållanden är det dessutom behäftat med mycket stor osäkerhet att omsätta den beräknade kostnaden för administration till branschen som helhet. Med reservation för att en beräkning till följd av de angivna svårigheterna alltså innehåller ett stort mått av osäkerhet kan följande redovisning lämnas. Under förutsättning att de aktuella 20 000 företagen totalt hanterar drygt 1,2 miljoner fakturor per år som omfattas av systemet kan administrationskostnaden för dessa antas uppgå till 140 miljoner kronor per år. Till detta kommer de transaktioner som sker hos företag i bygg- och anläggningsbranschen med fler än 25 anställda och de uppdragsgivare som inte i övrigt är verksamma i denna bransch.

Förutom den ovan beskrivna administrationskostnaden kan en viss initialkostnad uppkomma för en del aktörer eftersom de kan

behöva förändra sina automatiserade betalningsrutiner för att i dessa infoga hanteringen av byggentreprenadavdrag.

Konkurrens och prissättning

Mot bakgrund av ovanstående ekonomiska beräkningar kan det ligga i farans riktning att anse att förslaget kommer att vålla branschen oförsvarligt höga kostnader. Därför är det oerhört viktigt att i detta sammanhang lyfta fram syftet med förslaget – att förhindra svararbetet och det skatteundandragande som därigenom sker i bygg- och anläggningsbranschen. Genom detta förfarande sätts konkurrensen ur spel på ett osunt sätt. De företag som strävar efter att ”göra rätt för sig” har en mycket svår situation eftersom priserna pressas av mindre nog räknade konkurrenter. Detta leder till svårigheter för såväl etablerade seriösa företag som för de som vill etablera sig på den svenska marknaden. Genom förslaget kommer denna typ av konkurrensnedvidande beteenden att betydligt försvåras, vilket leder till sundare prissättning och renare konkurrensförhållanden i branschen. De ovan redovisade ökade kostnaderna för administration kommer härigenom att kunna mötas.

27.2.1.2 Omvänd skattskyldighet

I promemorian föreslås att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Härigenom blir följaktligen förvärvaren av ifrågavarande tjänster skattskyldig för en sådan omsättning. Omvänd skattskyldighet innebär en avvikelse från huvudregeln enligt vilken den som omsätter varan eller tjänsten är skattskyldig. Den som omsätter tjänster av det aktuella slaget eller liknande tjänster måste följaktligen ta ställning till om huruvida omvänd skattskyldighet skall tillämpas i det enskilda fallet eller ej. De

besvär som denna hantering kan medföra – jämfört med om leverantören fortsättningsvis skulle vara skattskyldig – måste dock accepteras mot bakgrund av problemet med skatteundandragande. Omvänd skattskyldighet förekommer dessutom redan inom mervärdesskattesystemet, i samband med gränsöverskridande transaktioner. För småföretag som omsätter den aktuella typen av tjänster torde det, med hänsyn till att de har färre antal kunder än större företag, i samband med fakturering vara jämförelsevis enklare att hålla reda på om fråga är om en sådan omsättning för vilken omvänd skattskyldighet skall tillämpas eller ej.

Omvänd skattskyldighet medför likviditets fördelar för förvärvarna. Vid omvänd skattskyldighet beräknar förvärvaren en utgående skatt på leverantörens omsättning som han redovisar i sin deklaration. För det fall förvärvaren har avdragsrätt kan han samtidigt föra upp samma belopp som ingående skatt, vilken kan avräknas mot den utgående skatten. Förvärvaren slipper således i motsats till vad som normalt gäller att till sin leverantör betala ett mervärdesskattebelopp – och i de fall avdragsrätt föreligger, ligga ute med detta belopp i avvaktan på att avdragsrätten inträder.

När det gäller förskotts- eller a contobetaling vid utförande av byggnads- eller anläggningsentreprenad finns en särskild regel om redovisning av utgående skatt i 13 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Enligt regeln får redovisning av betalningar i förskott eller a conto anstå till den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller annan jämförlig åtgärd. Denna regel, som således innebär att redovisning och betalning av mervärdesskatt kan skjutas upp (en förhållandevis längre tid), är särskilt gynnsam för förvärvare som saknar eller har en begränsad avdragsrätt. Regelns tillämplighet vid omvänd skattskyldighet har ifrågasatts (se avdelning IV, avsnitt 24). Om tillämpning av regeln inte medges vid omvänd skattskyldighet kan det – jämfört med om leverantörerna fortsättningsvis skulle vara skattskyldiga – leda till likviditetspåfrestningar för förvärvare som är registrerade till mervärdess-

skatt men som saknar eller har en begränsad avdragsrätt (exempelvis bostadsföretag). Som nämnts i avdelning IV, avsnitt 24, görs i promemorian inga överväganden om huruvida – och i så fall på vilket sätt – regeln i 13 kap. 14 § ML bör ändras med anledning av ett införande av omvänd skattskyldighet. Någon ytterligare analys av förslaget effekter för företagen i detta hänseende görs med hänsyn härtill inte i förevarande sammanhang.

27.2.2 Offentlig-finansiella effekter

27.2.2.1 Byggentreprenadavdrag

Effekter för Skatteverket

Det åligger Skatteverket att se till att avdragsskyldigheten för entreprenadavdrag efterlevs. Utöver sin kontroll av att avdragskyldighet efterlevs skall Skatteverket ta emot och registrera verkställda byggentreprenadavdrag, registrera inkomna redovisningar samt verkställa begärda omföringar och utbetalningar av byggentreprenadavdrag. Skatteverket skall också se till att de aktörer inom bygg- och anläggningsbranschen som omfattas av systemet med byggentreprenadavdrag får nödvändig rapportering om verkställda byggentreprenadavdrag.

För såväl grundhantering som utökad kontroll av byggentreprenadavdrag behövs omfattande IT-stöd och utökade personalresurser. Promemorians förslag till byggentreprenadavdrag innebär att redovisning av byggentreprenadavdrag skall ske i skattedeklarationen och att inbetalning av byggentreprenadavdrag skall ske till ett särskilt konto som är kopplat till skattekontosystemet. Således kommer Skatteverket att kunna utnyttja det befintliga skattekontosystemet för hantering av inbetalningar, omföringar och utbetalningar av byggentreprenad-

avdrag. För redovisning av byggtreprenadavdrag och verkställande av ansvarsbeslut kommer Skatteverket att kunna använda samma system som idag används för redovisning av arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och mervärdesskatt. Dessa system måste dock anpassas för hantering av byggtreprenadavdrag. Skatteverket har uppskattat kostnaderna för anpassning av dessa system för att omfatta även hanteringen av byggtreprenadavdrag till ca 12 miljoner kronor, vilket motsvarar ca 17 000 arbetstimmar.

För att kunna beräkna arbetet med bl.a. in- och utbetalningar, omföringar, avstämning av redovisningar och kontroll av verkställda avdrag måste antalet transaktioner av byggtreprenadavdrag uppskattas.

Mot bakgrund av de iakttagelser som gjorts under arbetet med promemorian kan som ovan framgått sägas att det system för byggtreprenadavdrag som föreslås i promemorian innebär att antalet transaktioner per år sannolikt kommer att betydligt överstiga de 600 000 som Bygghögskolekommittén beräknade. Genom promemorians förslag kan antas att antalet transaktioner kan uppgå till ca 2,5 miljoner per år. Visserligen innebär promemorians förslag vissa förenklingar för Skatteverkets del. Att redovisning sker i skattedeklarationen och att utbetalning till skattekonto sker med automatik underlättar grundhanteringen hos Skatteverket. Trots dessa förenklingar torde det vara tveksamt om de 100 årsarbetskrafter Bygghögskolekommittén antog skulle komma att krävas är tillräckligt för grundhanteringen av byggtreprenadavdrag. Med volymökningar ökar inte bara antalet inbetalningar. Även antalet omföringar och behovet av service till dem som omfattas av systemet samt risken för oavsiktliga fel i samband med inbetalningar, redovisningar och omföringar torde öka avsevärt. Dessutom vet man inte hur många av företagen som i realiteten kommer att fullfölja sin avdragsskyldighet. Det här påverkar också beräkningen av transaktionsvolymerna och behovet av Skatteverkets personalresurser. Om det visar sig att många företag ställer sig utanför systemet med byggtreprenadavdrag behövs i stället större

resurser för att söka upp dessa företag. Det sammanlagda behovet av ytterligare personalresurser för grundhantering av byggentreprenadavdrag och kontroll av att avdragsskyldigheten efterlevs kan beräknas uppgå till ca 200 årsarbetskrafter, vilket motsvarar ca 77 miljoner kronor per år i ökade personalkostnader.

Eftersom det skatteundandragandet som sker i bygg- och anläggningsbranschen och som med förslaget skall förhindras som helhet kan beräknas uppgå till mångmiljardbelopp kommer de kostnader som förslaget medför att täckas av de ökade skatteinkomsterna. Bara i installationsbranscherna beräknas staten årligen gå miste om skatte- och avgiftsintäkter på mellan 2 och 2,5 miljarder kronor. Mot bakgrund av omfattningen av den svarta arbetskraften bör de ökade skatteintäkterna alltså bli betydande, även om omfattningen inte helt kan uppskattas. Genom förslagets möjligheter att säkerställa skattebetalningar och inbyggda kontrollindikationer för Skatteverket kan det dessutom förväntas leda till att antalet resurs- och kostnadskrävande revisioner och processer mot företag inom bygg- och anläggningsbranscherna kommer att minska.

Kostnader för arbetslöshetsförsäkring och sjukförsäkring borde samtidigt i viss mån minska eftersom systemet indirekt bör försvåra utnyttjandet av förmåner samtidigt som arbetsersättning betalas ut.

Effekter för rättsväsendet

Skatteverkets beslut att inte betala ut byggentreprenadavdrag till uppdragstagaren skall kunna överklagas. Beslut att inte betala ut byggentreprenadavdrag skall fattas av kontrollskäl och när den skattskyldige inte har fullgjort sin skyldighet att betala skatter eller avgifter. Det torde endast vara vid ett fåtal av de drygt 2 miljoner årliga transaktionerna som det kommer att bli aktuellt för Skatteverket att besluta att en betalning inte skall göras. Det är därför inte troligt att det kommer att handla om annat än en mycket begränsad målgrupp hos förvaltningsdomstolarna.

Vidare skall Skatteverket kunna besluta att en uppdragsgivare som inte fullgör avdragsskyldigheten görs ansvarig för uppdragstagarens skatteskuld. Ett sådant beslut skall kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol enligt bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483). Företrädaransvar skall också kunna utkrävas och i de fallen skall talan föras hos allmän förvaltningsdomstol enligt bestämmelserna i 12 kap. 6–7e §§ skattebetalningslagen. Eftersom utgångspunkten rimligen måste vara att såväl uppdragsgivarna som företrädarna för dessa kommer att fullfölja avdragsskyldigheten respektive se till att avdragsskyldigheten fullföljs för att undvika ansvar för uppdragstagarens skatter och avgifter kan dessa typer av mål förväntas bli mycket få till antalet.

Som anføres ovan kommer förslaget emellertid att innebära att Skatteverkets hittillsvarande domstolsprocesser mot företag inom bygg- och anläggningsbranschen, vilka tenderar att vara resurs- och kostnadskrävande kommer att minska. Mycket talar dock för att förslaget inte kommer att medföra några tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

27.2.2.2 Omvänd skattskyldighet

Förslaget om att införa bestämmelser om omvänd skattskyldighet i mervärdesskattelagen (1994:200) bör få positiva effekter genom att det kan förväntas försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Förslaget har systematisk-teknisk karaktär och innebär inte sådana ändringar som kan förväntas medföra behov av resursförstärkning till Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna. Eventuella merkostnader som uppstår får tas inom ram.

VI FÖRFATTNINGSKOMMENTARER

28 Författningskommentar

28.1 Förslaget till lag om byggtreprenadavdrag

1 §

I *första stycket* anges att avdrag skall göras från ersättningar som betalas ut för uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet. Begreppet byggverksamhet definieras i 3 §. I de fall ett uppdrag omfattar även projektering och ritning skall avdrag göras även på den del av ersättningen som avser den verksamheten. I detta avseende omfattas även t.ex. arkitekter och tekniska konsulter av lagen. Från ersättning som betalas ut till ”rena” arkitekt- eller projekteringsuppdrag skall byggtreprenadavdrag däremot inte göras. Uppdraget skall utföras i Sverige för att lagen skall vara tillämplig.

Det är ett uppdrags karaktär som styr om byggtreprenadavdrag skall göras från ersättningen. Som illustration kan lämnas följande exempel. En bostadsrättsförening ger ett uppdrag (totalentreprenad) till Bolaget AB att renovera badrummen i föreningens 25 lägenheter. I uppdraget ingår att införskaffa och byta alla handfat och toalettstolar. Det överenskoms att renoveringen får ta 5 månader och skall ske till ett pris av 3 miljoner kronor exkl. mervärdesskatt. Bolaget AB skall fakturera uppdragsgivaren tre gånger. Eftersom initialkostnaderna beräknats bli höga överenskoms att fakturering och betalning skall ske enligt plan med 2 miljoner, 0,25 miljoner och 0,75 miljoner kronor. Även om faktura nummer två i princip endast omfattar kostnaden för de aktuella vitvarorna skall avdrag göras även när den ersättningen betalas ut eftersom ersättningen

avser uppdraget att utföra byggverksamheten ”renovera badrum”. Detta överensstämmer med betalningsformen fast pris, vilken är den dominerande betalningsformen vid byggverksamhet. I det fall samma bostadsrättsförening i stället vänder sig direkt till en vitvaruförsäljare och därifrån beställer vitvarorna med leverans till fastigheten för att sedan ge uppdraget till Bolaget AB att installera vitvarorna i samband med renoveringen skall något avdrag inte göras från ersättningen till vitvaruförsäljaren. Däremot skall avdrag göras från den ersättning som betalas ut för uppdraget till Bolaget AB.

I *andra stycket* upplyses om att lagen skall tillämpas även på utländska uppdragsgivare och uppdragstagare som saknar fast driftställe i Sverige. Uppdraget skall för att omfattas vara utfört i Sverige, vilket framgår av första stycket.

2 §

Här anges att termer och uttryck om inte annat sägs har samma betydelse som i skattebetalningslagen (1997:483).

3 §

I paragrafen definieras vissa för lagen centrala begrepp. Till *byggverksamhet* skall hänföras sådan verksamhet som innebär mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering och underhåll av fastigheter, byggnader och anläggningar. Sådant som t.ex. rivning, schaktning och byggstädning inkluderas. Vidare skall installationsarbeten på byggnader och anläggningar omfattas av definitionen. Det kommer i vissa fall att vara förenat med svårigheter att bedöma om det är fråga om byggverksamhet eller inte. Genom en definition av vilken verksamhet som typiskt sett skall omfattas av lagen ges ledning för bedömningen. I övrigt får vägledning hämtas från *Standard för svensk näringsgrensindelning 1992* (SNI 92) det s.k. SNI-kodsystemet. Med byggverksamhet avses enligt SNI 92 bl.a. mark- och grundarbeten, uppförande av byggnadsverk, takarbeten, anläggning av vägar och andra anläggningar, bygginstallationer, el- och VVS-arbeten, slutbehandlingsarbeten såsom puts-, fasad-, golv-, glas-

och måleriarbeten samt uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare. Såväl SNI 92 som innehållsbeskrivningar till denna standard finns i bilagorna XX till denna promemoria.

Projektering, ritning och konstruktion av fastigheter omfattas inte av SNI-koden ”Byggverksamhet”. Denna typ av arbete skall inte heller här anses vara byggverksamhet men avdrag skall ändå göras från ersättning för sådan verksamhet om den utgör en del av ett uppdrag (se även 1 §).

Den som ger ett uppdrag att utföra byggverksamhet eller ett uppdrag att hyra ut arbetskraft för sådan verksamhet är *uppdragsgivare* i lagens mening. Enligt förslaget är således *alla*, dvs. exempelvis även ideella och ekonomiska föreningar, som ger ett uppdrag att utföra byggverksamhet uppdragsgivare i lagens mening och omfattas i denna egenskap av skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag. Av 7 § 2 följer dock att lagen endast skall tillämpas i vissa fall när uppdragsgivaren är en fysisk person.

Uppdragstagare är dels den som får ett uppdrag att utföra byggverksamhet, dels den som hyr ut arbetskraft för utförande av sådan verksamhet.

Observera att för att vara uppdragsgivare eller uppdragstagare enligt lagen krävs inte att personen i övrigt är verksam i bygg- eller anläggningsbranschen.

4 §

I paragrafen anges att Skatteverket är beslutande myndighet.

5§

Efter förebild i 16 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) anges i *första stycket* att det hos Skatteverket skall finnas ett särskilt konto för inbetalning av byggentreprenadavdrag. Samtliga avdragsinbetalningar skall således ske till ett (1) särskilt konto hos Skatteverket. Enligt *andra stycket* skall varje uppdragstagare från vars ersättning byggentreprenadavdrag görs ha ett konto för registrering av byggentreprenadavdrag (*byggentreprenadkonto*). Eftersom det är centralt att skyndsamt prägla hanteringen anges att Skatteverket på respektive uppdragstagares byggentre-

prenadkontot skyndsamt skall registrera inbetalningar, omföringar och utbetalningar av byggentreprenadavdrag.

6 §

För att underlätta uppdragstagarnas bevakning och uppföljning av att uppdragsgivarna betalar in avdraget belopp till Skatteverket, eller begär omföring av beloppet, skall det enligt *första stycket* åligga Skatteverket att underrätta uppdragstagaren en gång per månad om vilka belopp som registrerats på byggentreprenadkontot och från vilken uppdragsgivare beloppet härrör. Härutöver skall uppdragstagarna enligt *andra stycket* kunna få del av dessa uppgifter så snart de har behov av uppgifterna. Bestämmelsen är konstruerad på så sätt att den möjliggör elektronisk kommunikation av de aktuella uppgifterna. Tillsammans med föreslagna ändringar i 2 kap. 5 och 9 §§ lagen (2001:188) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet innebär förslaget att uppdragstagarna skall kunna få direktåtkomst till erforderliga uppgifter. Begränsningen ”om inte särskilda skäl talar mot det” syftar till att Skatteverket skall kunna neka eventuella ”okynnes” förfrågningar via e-post och telefon.

7 §

Av *första stycket* följer att en uppdragsgivare skall göra byggentreprenadavdrag vid varje tillfälle ersättning betalas ut för uppdrag att utföra byggverksamhet eller för uppdrag som avser uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet i Sverige. Ingår även projektering eller ritning i uppdraget skall avdrag göras även från den utbetalda ersättningen för denna verksamhet.

I *andra stycket punkten 1* anges att byggentreprenadavdrag inte skall göras när ersättning betalas ut till en fysisk person som har A-skatt och som själv utför arbetet. I dessa fall skall endast skatteavdrag enligt 5 kap. 1–3 §§ skattebetalningslagen (1997:483) göras. I de fall ersättning betalas ut till en juridisk person som saknar F-skattsedel eller en fysisk person som inte själv utför arbetet skall byggentreprenadavdrag göras trots att

även skatteavdrag enligt 5 kap. skattebetalningslagen i dessa fall görs. Detta för att de olika avdragen har olika syften. Skatteavdraget skall täcka den fysiska eller juridiska personens egna skatter medan byggtreprenadavdraget syftar till att täcka de skatter och avgifter som uppdragstagaren i sin tur skall betala för de personer som utför arbetet.

Av *andra stycket punkten 2* följer att en uppdragsgivare som är en fysisk person inte skall göra byggtreprenadavdrag när ersättningen för det uppdrag som lämnats inte utgör en kostnad i en av personen bedrivna näringsverksamhet. Noteras skall att den fysiska personens uppdragstagare i sin tur samtidigt kan vara uppdragsgivare och i denna egenskap omfattas av systemet.

Genom *tredje stycket* klargörs att byggtreprenadavdrag skall göras av uppdragsgivaren även om uppdragstagaren överlåtit fordran på ersättning till någon annan. I praktiken innebär det att parterna vid överlåtelse av fordran på ersättning för byggverksamhet har att beakta att uppdragsgivaren skall göra byggtreprenadavdrag.

8 §

Något byggtreprenadavdrag behöver inte göras om en uppdragsgivares sammanlagda ersättning till en och samma uppdragstagare kan antas komma att understiga det för året gällande prisbasbeloppet.

Det är den sammanlagda ersättningen till en enda uppdragstagare under ett kalenderår som avses. Uppdragsgivare och uppdragstagare med små uppdrag kommer således endast att i mindre utsträckning omfattas av förslaget.

Även om uppdragsgivaren inte behöver göra byggtreprenadavdrag när det vid utbetalningstillfället kan antas att den sammanlagda ersättningen under året inte kommer att uppgå till ett prisbasbelopp är dock inget som hindrar att avdrag görs även i ett sådant fall. I de fall ersättningen under kalenderåret överstiger fribeloppet skall avdrag göras från första kronan. Är uppdragsgivaren osäker på hur stor ersättning som under året kommer att betalas ut till en uppdragstagare är det lämpligt att

göra avdrag från första kronan. Gör Skatteverket gällande att uppdragsgivaren bort inse att ersättning över ett prisbasbelopp skulle komma att betalas ut har verket bevisbördan för sitt påstående. Lyckas inte Skatteverket göra sannolikt att uppdragsgivaren insett att den utbetalda ersättningen skulle komma att överstiga fribeloppet får uppdragsgivaren – vid uteblivet byggentreprenadavdrag – endast göras ansvarig för skatter och avgifter exklusive det byggentreprenadavdrag som skulle ha belöpt på ett belopp motsvarande fribeloppet. Om uppdragsgivaren redan vid första utbetalningstillfället har anledning att anta att den sammanlagda ersättningen kommer att överskrida ett prisbasbelopp skall uppdragsgivaren alltså göra byggentreprenadavdrag med hela ersättningen som grund. Gör inte uppdragsgivaren det riskerar uppdragsgivaren att bli betalningsansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter med ett belopp motsvarande det han underlåtit att dra av. I detta sammanhang skall påpekas att skyldigheten att göra byggentreprenadavdrag inte kan fullgöras retroaktivt.

9 §

Avdrag skall göras med 20 procent av sådan ersättning som enligt 7 § betalas ut för sådant uppdrag som avses i 1 § första stycket. Mervärdesskatt skall inte ingå i underlaget. I övrigt skall underlaget för avdrag utgöras av *hela* den utbetalda ersättningen för uppdraget, dvs. t.ex. ersättning för uppdragstagarens kostnad för arbete, material, resor, utlägg, administration och andra kringkostnader samt vinstmarginal.

Här bör påpekas att om en uppdragsgivare på grund av en skada denne orsakat uppdragstagaren inom ramen för uppdraget blir skyldig att betala ett skadestånd till uppdragstagaren skall byggentreprenadavdrag inte göras från den utbetalade skadeståndersättningen.

10 §

När avdragsskyldigheten är fullgjord kan uppdragsgivaren inte göras ansvarig för uppdragstagarens skatter och avgifter. För

fullgjord avdragsskyldighet krävs för det *första* att byggentreprenadavdraget verkligen har betalats in eller omförts till uppdragstagaren. Det räcker alltså inte med att begära omföring. Uppdragsgivaren måste också ha medel på sitt eget byggentreprenadkonto som beloppsmässigt korresponderar mot den omföring som begärs, annars har avdragsskyldigheten inte fullgjorts. För det *andra* krävs att uppdragsgivaren har redovisat enligt 12 § eller, vid omföring, enligt 13 §. Oavsett om uppdragsgivaren väljer att betala in ett belopp eller att begära omföring krävs för det *tredje* att byggentreprenadavdraget har redovisats i skattedeklarationen.

11 §

I paragrafen anges att uppdragsgivaren skall betala in byggentreprenadavdraget till det särskilda kontot för inbetalningar av byggentreprenadavdrag senast samma dag som ersättningen från vilken avdrag gjorts betalas direkt till uppdragstagaren. Beloppet skall sedan tillgodoräknas uppdragstagarens byggentreprenadkonto per den dagen inbetalningen bokfördes. Även om den faktiska hanteringen tar ett par dagar för Skatteverket att ombesörja skall beloppet alltså tillgodoräknas uppdragstagaren per den dag det bokförts på det särskilda kontot.

12 §

I samband med inbetalning av byggentreprenadavdraget skall uppdragsgivaren lämna nödvändiga identifikationsuppgifter om sig själv och uppdragstagaren. Det innebär i regel uppgift om organisations-, person-, samordnings- eller redovisningsnummer. Dessutom skall uppgift om vilket belopp som dragits av och betalats in lämnas. I detta skede behöver inte uppdragsgivaren lämna uppgift om ersättningens storlek. Den uppgiften skall lämnas i skattedeklarationen enligt vad som anges i 14 §. De uppgifter som skall lämnas vid inbetalningstillfället skall kunna anges på inbetalningskortet eller – vid elektronisk inbetalning – e-blanketten.

13 §

I många fall kommer en aktör att samtidigt verka som både uppdragsgivare och uppdragstagare. I sådant fall kan uppdragsgivaren i stället för att göra en inbetalning begära att belopp som uppdragsgivaren har inestående på byggentreprenadkonto och som uppdragsgivaren har mottagit i egenskap av uppdragstagare omförs till en av uppdragsgivarens uppdragstagare (*första stycket*). I begäran om omföring skall uppdragsgivaren ange storleken av det belopp som skall omföras, nödvändiga identifikationsuppgifter (se 12 §) och vilken dag beloppet skall tillgodoräknas på uppdragstagarens byggentreprenadkonto.

Enligt *andra stycket* skall en begäran om omföring ha kommit in till Skatteverket senast samma dag som betalning av den ersättning från vilket avdrag gjorts görs till uppdragstagaren. Uppdragsgivaren kan begära omföring i förväg och begära att avdraget skall tillgodoräknas den dag ersättning till uppdragstagaren kommer att betalas. Skyndsamhet skall prägla Skatteverkets handläggning, vilket följer av 5 § *andra stycket*.

En underrättelse skall enligt *tredje stycket* sändas från Skatteverket till uppdragsgivaren som ett "kvitto" på att omföringen verkställts. Uppdragstagaren underrättas om omföringen enligt 6 §.

14 §

I paragrafen anges vilken typ av uppgifter uppdragsgivaren skall lämna i skattedeklarationen för redovisning av byggentreprenadavdrag, dvs. utöver de uppgifter som skall lämnas enligt 10 kap. 17 § skattebetalningslagen (1997:483). Enligt *punkt 1* skall den sammanlagda ersättning som uppdragsgivaren utbetalat under kalendermånaden för sådana uppdrag som omfattas redovisas. Beloppet skall redovisas med angivande av en "klumpsumma" och skall inte brytas ned till respektive uppdragstagare eller uppdrag. Vidare skall uppdragsgivaren enligt *punkten 2* redovisa summan av under perioden inbetalade och omförda byggentreprenadavdrag. Även detta belopp skall redovisas i "klump" utan att brytas ned till respektive uppdragstagare eller

uppdrag. I *punkt 3* anges den yttre ramen för vilka uppgifter som kan komma i fråga att lämnas. Det skall var fråga om uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av byggtreprenadavdrag. I 25 § anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas.

15 §

I paragrafens *första stycke* anges att de byggtreprenadavdrag som betalats in till Skatteverket under en kalendermånad skall redovisas i den skattedeklaration som lämnas under efterföljande kalendermånad. Bestämmelserna i 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483) om skattedeklaration skall gälla. Det som tillkommer genom promemorians förslag är en skyldighet att i skattedeklarationen redovisa verkställda byggtreprenadavdrag. Redovisningen i skattedeklarationen kommer hos Skatteverket att ligga till grund för avstämningen av uppdragsgivarens inbetalningar och omföringar av byggtreprenadavdrag under perioden. Avstämningen hos Skatteverket har primärt till syfte att ge kontrollindikationer men medför också att oavsiktliga fel upptäcks och kan rättas på ett förhållandevis tidigt stadium.

I *andra stycket* erinras om att även de uppdragsgivare som inte annars är skyldiga att lämna skattedeklaration skall göra det för sådana redovisningsperioder de har att redovisa byggtreprenadavdrag (jfr 10 kap. 9 § skattebetalningslagen, vari anges vilka som skall lämna skattedeklaration.).

16 §

Byggtreprenadavdrag (som inte tas i anspråk genom omföring enligt 13 §) skall enligt *första stycket* betalas ut automatiskt till uppdragstagarens skattekonto eller, när sådant konto saknas, direkt till uppdragstagaren efter ansökan. Sådana uppdragstagare som inte har något fast driftsställe i Sverige och som inte heller betalar arbetsgivaravgifter eller gör skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) har i regeln inget skattekonto.

Skyndsamhet skall prägla handläggningen hos Skatteverket i båda fallen. Utbetalning skall inte i något fall ske senare än två veckor från det att byggentreprenadavdraget tillgodoräknades byggentreprenadkontot eller, vid ansökan, från ansöknings-tillfället. När det föreligger hinder mot utbetalning skall Skatteverket enligt 21 § besluta att hålla inne medlen. I paragrafen erinras därför om att det i vissa fall kan finnas hinder mot att medlen betalas ut till uppdragstagaren.

17 §

Efter det att medlen på byggentreprenadkontot har tillförts uppdragstagarens skattekonto får medlen tas i anspråk för avräkning från uppdragstagarens skatteskuld i den ordning som följer av 16 kap. 9–11 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Det eventuella överskott som sedan finns på skattekontot skall betalas ut till uppdragstagaren enligt bestämmelserna i 18 kap. skattebetalningslagen.

18 §

I paragrafen finns en erinran om vad som skall hända med medel på byggentreprenadkontot om uppdragstagaren försätts i konkurs. Då skall medlen betalas ut till konkursboet.

19 §

Paragrafen reglerar den situationen där det inte går att betala ut byggentreprenadavdraget. Det kan t.ex. vara fall där uppdragstagaren inte har något skattekonto och inte heller ansöker om utbetalning. Om medel, tio år efter tillgodoräkandet på ett byggentreprenadkonto, inte kunnat betalas ut tillfaller de staten.

20 §

I de fall där en uppdragstagare önskar använda medel på sitt byggentreprenadkonto för omföring till en annan uppdragstagare är det betydelsefullt att medlen inte hinner överföras till uppdragstagarens skattekonto före det att omföring begärs. Har byggentreprenadavdraget tillgodoförts skattekontot gäller skat-

tebetalningslagens (1997:483) bestämmelser om t.ex. avräkning av skatt, varför medlen inte längre kan tas i anspråk för omföring. Därför skall en uppdragstagare kunna begära hos Skatteverket att någon överföring till skattekontot inte skall ske när uppdragstagaren avser att använda sina byggentreprenadavdrag för omföring till egna uppdragstagare. Medlen kommer då att finnas tillgodo på byggentreprenadkontot till dess att en omföring verkställs eller uppdragsgivaren meddelar Skatteverket att de inte kommer att användas för omföring.

21 §

Syftet med byggentreprenadavdraget är att säkerställa att uppdragstagarna betalar de skatter och avgifter som de är skyldiga. För att medel som betalats in såsom byggentreprenadavdrag för uppdragstagarens räkning skall betalas ut till denne krävs att uppdragstagaren fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen (1997:483) och denna lag.

Skatteverket kan i vissa fall behöva mer än två veckor för att kontrollera om uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter. I *första stycket punkten 1* anges därför att Skatteverket får besluta att skjuta upp en utbetalning av medel från byggentreprenadkontot om det behövs för kontroll. Av *första stycket punkten 2* följer att när Skatteverket kan konstatera att en uppdragstagare inte fullgjort sina skyldigheter enligt skattebetalningslagen (1997:483) eller denna lag får verket besluta att inte betala ut uppdragstagarens medel på byggentreprenadkontot till denne. Det kan i förstone tyckas motsägelsefullt att medlen på byggentreprenadkontot i dessa fall inte tillgodoförs uppdragstagarens skattekonto där avräkning mot dennes skatteskuld sker. Det kan dock hända att skatteskulden på skattekontot är hänförlig till beslut om skönsbeskattning eller skönstaxering varför det inte är lämpligt att medlen tas i anspråk för skattebetalningen. Vidare kan det vid fall av utbetalning efter ansökan – då uppdragstagaren inte har något skattekonto – finnas behov av att i hålla inne medlen om uppdragstagaren inte fullgjort sina skyldigheter. I *punkterna 3 och 4* finns motsvarande bestäm-

meler om hinder mot utbetalning när det gäller kontroll av att bolagsmän i handelsbolag eller kommanditbolag fullgjort sina skyldigheter.

Bestämmelsen i *punkten 5* innebär att en utbetalning från ett byggentreprenadkonto kan hindras om det – vid en utbetalning efter omföring – behövs för kontroll av om det egentligen föreläggat någon avdragsskyldighet avseende det aktuella uppdraget. Bakgrunden till bestämmelsen är det genomgående syftet med lagen – att säkra skatte- och avgiftsinbetalningar vid entreprenadkedjor. Exempelvis skulle en mindre nogräknad ”uppdragsgivare” som har skatteskulder kunna överenskomma med en ”uppdragstagare”, med vilken ”uppdragsgivaren” har någon form av intressegemenskap, att begära omföring av byggentreprenadavdrag till ”uppdragstagaren” utan att det egentligen föreligger något uppdrag att utföra byggverksamhet dem emellan. Byggentreprenadavdrag skulle då tillgodoföras den uppgivne ”uppdragstagarens” skattekonto eller utbetalas kontant efter ansökan om det inte finns möjlighet att hindra utbetalningen. Sedan skulle medlen kunna återföras till ”uppdragsgivaren” via en transaktion dem emellan. En möjlighet kan ju vara att hindra utbetalningen enligt någon av de ovan redovisade bestämmelserna i punkterna 1–4 men dessa bestämmelser är t.ex. inte tillräckliga om ”uppdragstagaren” fullgjort sina skyldigheter att betala skatter och avgifter eller inte har några sådana skyldigheter i Sverige. Ett annat alternativ vore att införa en rätt för Skatteverket att förhindra själva omföringen från ”uppdragsgivarens” byggentreprenadkonto vid misstanke om ”skenuppdrag”. En sådan ordning skulle dock drabba den presumtive uppdragstagaren onödigt hårt. Med det föreslagna systemet tillgodoräknas byggentreprenadavdraget i vart fall på dennes byggentreprenadkonto enligt begäran om omföring och ränta erhålls.

I *första stycket punkten 6* finns en bestämmelse som möjliggör för Skatteverket att hindra en utbetalning om medlen behöver hållas inne för att ett rättelsebeslut skall kunna fattas utan att medlen hinner tillgodoföras ”fel” uppdragstagare. Rättelsebeslut

kan behöva fattas vid misstagstransaktioner i systemet t.ex. när en uppdragsgivare av förbiseende har begärt omföring till ”fel” uppdragstagare. Kommer Skatteverket efter kommunikation med de inblandade aktörerna fram till att någon rättelse inte behöver göras förfaller hindret och utbetalning skall ske.

Av *andra stycket* följer att ett beslut om uppskjuten utbetalning skall fattas senast samma dag som medlen annars skulle ha betalats ut till uppdragstagaren, dvs. senast två veckor efter det att medlen betalades in till byggentreprenadkontot. Skatteverket har sedan en månad på sig att påbörja kontrollen och har verket inte gjort det förfaller beslutet om uppskjuten utbetalning och medlen skall betalas ut till uppdragstagaren.

Enligt *tredje stycket* skall medlen betalas ut när uppdragstagaren fullgjort de skyldigheter som åligger denne. Vidare skall medlen betalas ut om hinder annars inte längre föreligger mot utbetalning, t.ex. när Skatteverkets kontroll slutförts. Vid hinder mot utbetalning enligt första stycket punkten 5 skall emellertid utbetalning inte ske om det efter kontroll av Skatteverket klart framgår att något uppdragsförhållande inte föreligger. Skatteverket skall då i stället besluta att de omförda medlen återförs till byggentreprenadkonto tillhörande den som begärt omföringen. Efter återföringen kan Skatteverket hindra utbetalning av byggentreprenadavdraget till den personen enligt någon av punkterna i första stycket om förutsättningarna för det är uppfyllda.

Skatteverkets beslut enligt paragrafen kan omprövas (37 §) och överklagas (39 §).

22 §

Utländska uppdragstagare utan fast driftsställe i Sverige skall för att få ett innehållt byggentreprenadavdrag utbetalat till sig antingen göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) på den ersättning för arbete som de i sin tur betalar för utförande av uppdraget, eller lämna identifikationsuppgifter avseende mottagare av ersättning för arbetet eller uppdraget.

Information skall även lämnas om sådana ersättningsmottagare som har F-skatt och för vilka uppdragstagaren, i egenskap av uppdragsgivare, således skall göra byggtreprenadavdrag för. I sistnämnda fall fullgörs informationsskyldigheten genom den skyldighet att lämna identitetsuppgifter som åligger en uppdragsgivare i samband med inbetalning och redovisning av byggtreprenadavdrag. Genom skyldigheten att lämna information om vilka som mottar ersättning underlättas Skatteverkets möjligheter till skattekontroll.

23 §

Enligt *första stycket* skall en ansökan om utbetalning vara egenhändigt underskriven av uppdragsgivaren eller den som är behörig ställföreträdare för uppdragsgivaren. Vem som är behörig ställföreträdare framgår av 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Kravet ställs av hänsyn till uppdragstagarna eftersom det är viktigt att systemet inte missbrukas genom att medlen betalas ut och därigenom kommer i orätta händer. Att detsamma gäller vid begäran om omföring följer av *tredje stycket*.

För att underlätta hanteringen skall det dock vara möjligt att låta ett ombud göra ansökan. Ombudet skall kunna visa upp en skriftlig fullmakt vari anges att det i ombudets uppdrag ingår att ansöka om omföringar och/eller utbetalningar av byggtreprenadavdrag. För ombudet skall bestämmelserna om fullmakt och styrkande av behörighet i 49 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) gälla.

24 §

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får enligt paragrafens *första stycke* föreskriva om eller i det enskilda fallet medge att en ansökan om omföring eller utbetalning lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Motsvarande bestämmelse för skattedeklarationer finns i 10 kap. 26 § skattebetalningslagen (1997:483). Vad som avses med elektroniskt dokument framgår av 10 kap. 26 § andra stycket skattebetalningslagen. Om ansökan

lämnas elektroniskt får underskriftskravet uppfyllas med elektroniska medel.

25 §

I paragrafen finns en delegationsbestämmelse som innebär att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får för samtliga situationer av uppgifts- eller informationslämnande meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas. Med stöd av bestämmelsen kommer regeringen att i förordning närmare ange vilka uppgifter som i de olika situationerna skall lämnas. Eftersom det är av centralbetydelse för systemets legitimitet att hanteringen är smidigt skall författningsregleringen av uppgiftslämnandet sträva mot största möjliga begränsning av uppgiftslämnandet mot bakgrund av de krav som ställs i respektive bestämmelse i lagen.

26 §

I paragrafen finns en upplysning om att en uppdragsgivare som inte fullgjort avdragsskyldigheten får göras ansvarig för uppdragstagarens skatt och att ett sådant ansvarsbeslut fattas enligt bestämmelserna i 12 kap. 4 a och 4 b §§ skattebetalningslagen (1997:483). I 1 kap. 4 § skattebetalningslagen anges att vad som sägs om skatt och skattskyldig i den lagen gäller även avgift och avgiftsskyldig. Eftersom termer och uttryck enligt 2 § har samma betydelse och tillämpningsområde som i skattebetalningslagen kan uppdragsgivaren göras ansvarig även för uppdragstagarens avgiftsbetalning.

27 §

Här regleras det förhållandet att någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har fullgjort byggtreprenadavdragsskyldigheten. Då skall företrädaren tillsammans med den juridiska personen få göras ansvarig för uppdragstagarens skatt (och avgifter se ovan) enligt ansvarsbestämmelserna i 12 kap. 4 a och b §§ skattebetalningslagen (1997:483). Vidare anges att vid utkrävande av företrädar-

ansvar gäller bestämmelserna 12 kap. 6 b–7 e § skattebetalningslagen i tillämpliga delar.

28 §

På medel som tillgodoräknas någon genom inbetalning eller omföring till byggtreprenadkontot skall ränta beräknas efter den räntesats som motsvarar intäktsräntan enligt 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483).

29 §

I paragrafen har tagits in bestämmelser om enskildas rätt att yttra sig och att få del av uppgifter innan ärenden avgörs. Motsvarande bestämmelse finns i 3 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) och 14 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483).

30 §

I paragrafens *första stycke* anges vilka skyldigheter en uppdragsgivare har att föra anteckningar m.m. för fullgörande av kontroll. Uppgifter som kan behöva bevaras för kontroll är t.ex. avtal och faktura som ersättningen är hänförlig till och inbetalat belopp avser.

Bestämmelserna i *andra stycket* anger hur länge underlaget skall bevaras. Ett beslut som är till nackdel för en enskild kan i vissa fall få meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket ersättningen betalades ut. Underlaget bör därför bevaras under sju år.

Bestämmelsen har utformats med 14 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) som förebild.

31 §

Av *första stycket* framgår att den som inte fullgör sina skyldigheter enligt lagen kan föreläggas av Skatteverket att göra det.

Enligt *andra stycket* kan den som är eller kan antas vara uppdragsgivare föreläggas att lämna uppgift eller handling som behövs för kontroll enligt lagen. Med ”kontroll av avdragskyldigheten” avses såväl kontroll av om avdragsskyldighet

överhuvudtaget förelagt som kontroll av att skyldigheten fullgjorts.

32 §

Första stycket innehåller en bestämmelse som ger Skatteverket möjlighet att hämta in kontrolluppgift om rättshandling som har betydelse för avdragsskyldighet enligt denna lag om det behövs för kontroll av annan (tredjemansföreläggande). En uppdragsgivare, som inte själv är skyldig att göra byggentreprenadavdrag enligt denna lag, eller en uppdragstagare måste kunna tvingas samverka i en utredning rörande någon annans avdragskyldighet. Givetvis kan även annan än uppdragsgivarens uppdragstagare bli föremål för föreläggande enligt denna bestämmelse.

Med särskilda skäl i *andra stycket* avses framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas (jfr 14 kap. 4 § SBL).

33 §

Enligt *första stycket* får ett föreläggande förenas med vite. Vite kan inte föreläggas staten, landsting, kommun eller tjänsteman i tjänsten. Bestämmelser om vite finns i lagen (1985:206) om viten. I ett vitesföreläggande fastställs vitesbeloppet till ett bestämt belopp som med hänsyn till vad som är känt om adressatens ekonomiska förhållanden och till omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att följa det föreläggande som är förenat med vitet. Om vite föreläggs flera personer gemensamt, skall ett särskilt belopp fastställas för var och en av dem (3 § lagen om viten).

Om det finns anledning att anta att uppdragsgivare eller uppdragstagare har begått brott, framgår av *andra stycket* att denne inte får föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser (se 23 kap. 2 § SBL, prop. 1997/98:10 s. 60 f).

Om ett vitesföreläggande inte följs kan ett nytt vite föreläggas. Det första förelagda vitet skall ha dömts ut genom laga-

kraftvunnet beslut innan ett nytt vite kan föreläggas, se 2 § lagen om viten. Ansökan om utdömande av vite görs hos länsrätten. Enligt *tredje stycket* får därvid även vitets lämplighet bedömas (jfr t.ex. 23 kap. 2 § sista stycket SBL och 17 kap. 8 § lagen [2001:1227] om självdeklarationer och kontrolluppgifter). Noteras skall att lagen om vite har en egen forumbestämmelse. I 6 § viteslagen anges bl.a. att frågor om utdömande av viten prövas av länsrätt på ansökan av den myndighet som har utfärdat vitesföreläggandet och att ansökan om utdömande görs hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen.

34 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som ger Skatteverket möjlighet att besöka eller på annat sätt sammanträffa personligen med uppdragsgivare för att stämma av vissa uppgifter som behövs för kontroll.

35 §

I paragrafen finns en revisionsbestämmelse. Skatteverket får besluta om *revision* för att kontrollera att uppdragsgivare fullgör avdragsskyldigheten. Skatteverket får enligt *första stycket* inte bara besluta om revision för att kontrollera att deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts utan även för att kontrollera att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Att revision får beslutas för att kontrollera att förutsättningar finns att fullgöra deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet innebär bl.a. att uppgifter från revision av löpande period kan komma att utgöra ett betydelsefullt kontrollmaterial eller referensmaterial för senare beslut om byggentreprenadavdrag.

Det kan vara nödvändigt att revidera såväl uppdragstagare och uppdragsgivare som annan. Genom *andra stycket* införs därför en möjlighet till tredjemansrevision.

36 §

Första stycket innehåller bestämmelser om myndigheters uppgiftsskyldighet. Vid tillämpning av denna bestämmelse gäller enligt *tredje stycket* bestämmelserna om undantag från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 16 § andra och tredje styckena taxeringslagen (1990:342).

Andra stycket innehåller såvitt gäller utlämnande av uppgifter i handlingar som har lämnats eller omhändertagits enligt bestämmelser i denna lag en hänvisning till taxeringslagens bestämmelser om utlämnande av uppgifter i självdeklaration och andra handlingar.

37 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om omprövning av beslut att inte betala ut byggentreprenadavdrag. Skatteverket skall ompröva ett sådant beslut när den skattskyldige begär det eller det annars finns särskilda skäl. Som lagen är utformad fattar Skatteverket endast formella beslut om utbetalning och följaktligen är det endast sådana beslut som kan omprövas.

38 §

Enligt *första stycket* skall den enskilde, dvs. uppdragstagaren då i princip endast utbetalningsbeslut kan omprövas, komma in med begäran om omprövning inom två månader från det att uppdragstagaren fått del av beslutet.

39 §

Beslut enligt lagen överklagas enligt *första stycket* till allmän förvaltningsdomstol. Samma forumbestämmelser som för överklagande av beslut enligt skattebetalningslagen (1997:483) skall gälla vid överklagande enligt denna lag. När det gäller forum hänvisas därför till 22 kap. 1a–c §§ skattebetalningslagen.

Att allmänna ombudet får överklaga Skatteverkets beslut framgår av *andra stycket*.

I paragrafens *tredje stycke* anges vilka beslut som inte får överklagas. Beslut att förelägga vid vite samt beslut om revision får, liksom enligt skattebetalningslagen, inte överklagas.

40 §

I paragrafen anges att överklagandefristen är två månader.

41 §

Första meningen innehåller en hänvisning till de förfaranderegler som gäller vid överklagande enligt taxeringslagen (1990:324) (se även 22 kap. 6 § skattebetalningslagen). *Andra meningen* innehåller en hänvisning till förfarandebestämmelserna i taxeringslagen för överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut enligt denna lag (se 22 kap. 13 § skattebetalningslagen). De angivna bestämmelserna i taxeringslagen gäller för alla som omfattas av begreppen uppdragstagare och uppdragsgivare enligt denna lag.

42 §

I paragrafens *första stycke* regleras i vilka situationer Skatteverket skall fatta s.k. rättelsebeslut. Skatteverket skall rätta gjorda felbetalningar, dvs. inbetalningar och omföringar. I det fallet är inte bara en uppdragsgivare och en uppdragstagare inblandade, utan även en tredje person som inte har med det aktuella uppdraget att göra. Det torde därför vara omöjligt att rätta sådana betalningar genom omprövningsbeslut. I stället bör det finnas en möjlighet för Skatteverket att besluta om rättelse avseende medlen, efter det att den i vars namn inbetalningen är gjord fått tillfälle att yttra sig. Rättelsebeslutet är ett förvaltningsbeslut som skall kunna omprövas och överklagas enligt förvaltningslagens (1986:223) bestämmelser, vilket anges i *andra stycket*.

43 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om verkställighet av beslut som fattats med stöd av lagen. Även om uppdragstagaren begärt

omprövning eller överklagat ett beslut om utbetalning gäller beslutet alltså omedelbart.

44 §

I paragrafen anges hur länge handlingar som avlämnats eller tillhandahållits enligt lagen skall förvaras. Motsvarande reglering finns i 23 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) och 19 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

45 §

I paragrafen upplyses om att regeringen, eller den myndighet regeringen bestämmer, får meddela föreskrifter om verkställigheten av lagen.

28.2 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

4 kap.

2 §

Under en pågående kontroll av att uppdragsgivare eller uppdragstagare följer bestämmelserna om byggtreprenadavdrag kan det finnas situationer där uppgifterna inte bör röjas för den som kontrollen avser. Skälet till detta är att viss information skulle kunna användas av den enskilde för att försvåra Skatteverkets kontroll. Genom den *nya* bestämmelsen i paragrafens sista mening möjliggörs för Skatteverket att i sådana fall kunna undanta uppgifter från den enskildes insyn under pågående kontroll. Eftersom huvudregeln alltjämt skall vara att en enskild har rätt till insyn i ärenden som gäller den enskilde

själv har bestämmelsen en särskilt stark presumtion för offentlighet. För den enskildes rätt till insyn är det viktigt att sekretessen inte gäller under längre tid än nödvändigt. Så snart Skatteverkets kontroll är avslutad skall sekretessen därför upphöra att gälla.

9 kap.

2 §

I paragrafens *första stycke* införs en *ny* punkt 4 med en bestämmelse som anger att det skall vara sekretess i ärenden och verksamhet med hantering av medel enligt lagen (2005:000) om avdragskyldighet från ersättningar för bygg- och anläggningsverksamhet. Den nya lagen innehåller dels ärendehantering (ärenden om inbetalning, utbetalning och omföring) samt omprövning och överklagande av beslut, dels faktisk hantering av inbetalda medlen såsom överföring mellan entreprenadkontot och skattekontot utan föregående ansökan. Det är mot denna bakgrund lokutionen ”ärenden och verksamhet med hantering av medel” skall ses. I den utsträckning uppgifter som hanteras av Skatteverket enligt den nya lagen även hanteras i beskattningsverksamheten eller i beskattningsdatabasen kommer uppgifterna att omfattas av sekretess även enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100).

Sekretessen skall vara absolut. Detta eftersom det är uppgifter som anger vilka uppdragsförhållanden som förekommer och vilka ersättningar som i det enskilda fallet utbetalas och det därför föreligger stor risk för att ett utlämnade av uppgifterna till tredje man innebär skada för såväl uppdragstagaren som uppdragsgivaren. Genom uppgifterna skulle uppdragsförhållanden, utbetalningar och avtalade ersättningsars kunna kartläggas, vilket kan verka skadligt såväl i det enskilda fallet som generellt för konkurrensneutraliteten.

Byggentreprenadavdraget har ett nära samband med beskattningsverksamheten. I de fall en uppdragsgivare görs ansvarig för uppdragstagarens skatter eller avgifter kommer en del av uppgifterna att hanteras inom beskattningsverksamheten. Vidare

skall ett överskott på byggentreprenadkontot betalats ut till uppdragstagarens skattekonto, varigenom uppgifterna kommer att övergå till beskattningsverksamheten. Detta utgör ytterligare skäl för att låta uppgifterna omfattas av absolut sekretess.

Av *tredje stycket* följer att beslut är offentliga.

I *fjärde stycket* görs undantag från sekretessen. Det är nödvändigt att i vissa fall kunna lämna ut uppgifter om byggentreprenadavdrag till enskilda, t.ex. måste en uppdragstagare kunna få del av uppgifter om vilka uppdragsgivare som har gjort byggentreprenadavdrag för uppdragstagarens räkning och med vilket belopp. I lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns erforderliga sekretessbrytande bestämmelser.

28.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

1 §

I *första* och *andra stycket* görs de tillägg som erfordras för att lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) skall bli tillämplig i ärenden och mål enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag. Eftersom företrädaransvar beslutas i domstol skall ersättningslagen gälla endast i *mål* om företrädaransvar och inte i Skatteverkets ärenden om företrädaransvar.

28.4 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

1 kap.

2 §

I paragrafens första stycke flyttas bestämmelsen i den nuvarande punkten 4 b till en ny *punkt 4 c*. I *punkten 4 b* införs en ny bestämmelse om omvänd skattskyldighet. Av denna punkt följer att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning inom landet av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan verksamhet. Med byggverksamhet förstås enligt ett nytt *andra stycke* detsamma som i den föreslagna lagen om byggentreprenadavdrag. Av 3 § i den lagen framgår att med byggverksamhet avses sådan verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation. När det gäller den närmare innebörden av begreppet byggverksamhet kan hänvisas till vad som anförts i avdelning III, avsnitt 10.1.2, i promemorian, samt författningskommentaren till den nyssnämnda 3 §.

En tjänst som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet – t.ex. bygg- och anläggningsarbeten, såsom uppförande av ett hus – kan innefatta även material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet betyder att denna skattskyldighet skall omfatta hela denna omsättning, således även den del som avser material och andra varor. Om ett företag enbart levererar t.ex. byggnadsmaterial som skall användas vid uppförandet av ett hus skall dock omvänd skattskyldighet inte tillämpas. Detta eftersom det i sådant fall inte är fråga om någon tjänst som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet.

Med byggverksamhet avses inte projektering och ritning. I vissa fall kan emellertid omvänd skattskyldighet gälla vid omsättning av tjänster som innebär projektering och ritning. Detta är fallet om ett uppdrag som i huvudsak innebär

byggverksamhet omfattar även projektering och ritning. Det sagda följer genom tillämpning av den inom mervärdesskatte-rätten gällande huvudsaklighetsprincipen.

Omvänd skattskyldighet skall gälla både när svenska och utländska företag tillhandahåller den aktuella typen av tjänster inom landet. Beträffande uthyrning av arbetskraft för utförande av byggverksamhet gäller redan f.n. enligt 1 kap. 2 första stycket 2 ML omvänd skattskyldighet när utländska företagare omsätter den typen av tjänster. I den bestämmelsen anges emellertid förvärvaren på ett annat sätt ("förvärvaren är en näringsidkare") än vad som föreslås i den ändrade punkten 4 b. Av punkten 4 b följer att omvänd skattskyldighet skall gälla om "förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här". Av samma punkt följer också att omvänd skattskyldighet gäller om "skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2" i 1 kap. 2 §. Det sagda syftar just på tjänster som innebär uthyrning av arbetskraft för vilka reglering om omvänd skattskyldighet alltså redan finns i paragrafens första stycke 2. Avsikten är att det endast skall finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig i paragrafen. I punkten 4 c har ett tillägg med en liknande erinran gjorts såvitt avser bestämmelsen om omvänd skattskyldighet i punkten 4 b.

Om förutsättningarna för omvänd skattskyldighet inte är uppfyllda är den som omsätter tjänsterna skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 1 ML).

Paragrafen har behandlats i motiven (avdelning IV, avsnitt 23.2).

2 d §

Ändringen i paragrafen föranleds av att bestämmelsen i den nuvarande punkten 4 b i 1 kap. 2 § första stycket ML flyttas till en ny punkt 4 c. Hänvisningen till 1 kap. 2 § i förevarande paragraf har justerats i enlighet härmed.

10 kap.

1 §

I paragrafens andra stycke utvidgas rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt vid omvänd skattskyldighet till att även omfatta de fall då utländska företagare inom landet omsätter tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet (föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML). Lagtexten justeras med anledning härav. Den skatt som kan återbetalas med stöd av bestämmelsen är ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till nämnda typ av omsättning. Angående begreppet utländsk företagare, se 1 kap. 15§ ML.

Det kan konstateras att redan enligt den nuvarande lydelsen av det andra stycket i paragrafen finns stöd för återbetalning av ingående skatt som hänför sig till en utländsk företagares omsättning inom landet av tjänst som innebär uthyrning av arbetskraft för byggverksamhet. (Se det andra stycket i förevarande paragraf samt 1 kap. 2 § första stycket 2 jämförd med 5 kap. 7 § andra stycket 7 ML.)

Genom att omvänd skattskyldighet skall tillämpas vid omsättning inom landet av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet som görs av en utländsk (och för den delen även en svensk) företagare kommer företagaren inte längre att vara skattskyldig här. Avdragsrätt enligt 8 kap. ML föreligger därför inte. Den utländske företagaren får i stället hos Skatteverkets särskilda skattekontor i Ludvika begära återbetalning av erlagd mervärdesskatt som hänför sig till omsättningen här i landet.

Paragrafen har behandlats i motiven (avdelning IV, avsnitt 25).

Angående motsvarande återbetalning av ingående skatt för svenska företagare, se föreslagna 11 e §.

11 e §

Paragrafen är ny. Den motsvarar regeln i 10 kap. 1 § andra stycket ML om återbetalning till utländska företagare.

Genom paragrafen införs regler om återbetalning av ingående skatt till annan än utländsk företagare vid omvänd skattskyldighet i de fall då tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet eller uthyrning av arbetskraft för sådan

verksamhet omsätts inom landet (föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML). Den skatt som kan återbetalas med stöd av bestämmelsen är ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till nämnda typ av omsättning.

En förutsättning för rätt till återbetalning är att omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12§. Av 10 kap. 13 § ML framgår att rätten till återbetalning enligt paragrafen inte omfattar ingående skatt avseende förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap 9, 10, 15 eller 16 §. (Motsvarande krav uppställs i 10 kap. 1 § sista stycket ML i fråga om återbetalningsrätten till utländska företagare).

Skälet för införande av bestämmelsen är detsamma som angetts för införande av motsvarande regel i 10 kap. 1 § andra stycket ML. Dvs. genom att omvänd skattskyldighet skall tillämpas vid omsättning inom landet av ovan nämnda tjänster som görs av annan än en utländsk företagare kommer denne inte längre att vara skattskyldig här. Avdragsrätt enligt 8 kap. ML föreligger därför inte. För rätt till återbetalning enligt bestämmelsen av erlagd mervärdesskatt som hänför sig till sagda omsättning här i landet krävs att den berörde lämnar en deklaration till Skatteverket (se 19 kap. 12 § ML).

Paragrafen har behandlats i motiven (avdelning IV, avsnitt 25).

11 kap.

8 §

I paragrafen som motsvarar artikel 22.3 b i sjätte direktivet regleras uttömmande kraven på innehåll i fakturor. Det föreslås att *punkten 11* i paragrafen kompletteras med en hänvisning till 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML. Detta som en följd av att det i den sistnämnda paragrafens första stycke kommer att läggas till en punkt 4 c.

Enligt punkten 11 i paragrafen skall då köparen är skyldig att betala skatt (omvänd skattskyldighet) enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 ML på fakturan anges en hänvisning till a) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattelagen eller b) i det

sjätte direktivet, alternativt till c) en annan uppgift om att köparen är skyldig att betala skatten. Det är den skattskyldige som kan välja vilken typ av hänvisning denne vill göra.

I det sjätte direktivet finns det inte någon bestämmelse om sådan omvänd skattskyldighet som nu föreslås genom den nya lydelsen av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML. Denna omvända skattskyldighet kommer i stället – under förutsättning av att rådet beslutar härom – baseras på ett bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet. Vid utfärdande av faktura är därför valmöjligheten när det gäller hänvisning i nu aktuella fall begränsad till den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattelagen eller till en annan uppgift om att köparen är skyldig att betala skatten.

28.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

1 §

I *andra stycket* görs ett tillägg som innebär att lagen kan tillämpas vid revision enligt den föreslagna lagen (2005:000) byggentreprenadavdrag.

28.6 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.

4 §

I en *ny punkt 11* anges att med skattskylig skall i skattebetalningslagen (1997:483) likställas den uppdragsgivare som efter beslut av Skatteverket enligt 12 kap. 4 a § är ansvarig för att betala uppdragstagarens skatter och avgifter.

3 kap.

1 §

I en *ny punkt 8* regleras att Skatteverket skall registrera den som har betalat in eller begärt omföring av byggtreprenadavdrag enligt lagen (2005:000) om byggtreprenadavdrag. Det stora flertalet uppdragsgivare registreras hos Skatteverket redan enligt någon av punkterna 1–7 i paragrafens tidigare lydelse. Genom den nya punkten kommer även de uppdragsgivare som annars inte skulle registreras att bli registrerade och därigenom kommer de att få en förtryckt skattedeklaration tillsänd sig avseende de perioder under vilka de gjort byggtreprenadavdrag.

2 §

Till grund för registreringen enligt 1 § behöver Skatteverket fler grunduppgifter om uppdragsgivaren än vad denne skall lämna vid inbetalning av byggtreprenadavdrag eller begäran om omföring. Därför krävs att uppdragsgivaren anmäler sig för registrering hos Skatteverket. Uppdragsgivaren behöver endast anmäla sig vid det första tillfället inbetalning gjorts eller omföring

begärts. I *första stycket* införs därför en *ny* sista mening där detta regleras.

10 kap.

9 §

Paragrafen, som reglerar vilka som skall lämna skattedeklaration, tillförs en *ny punkt 8* enligt vilken den som är skyldig att göra byggtreprenadavdrag skall lämna skattedeklaration när sådant avdrag gjorts. De uppdragsgivare som skall göra byggtreprenadavdrag omfattas i många fall redan enligt gällande rätt av skyldigheten att lämna skattedeklaration. För sådana uppdragsgivare som hittills inte omfattas av någon skyldighet att lämna skattedeklaration införs alltså en skyldighet att göra det när de gjort föreskrivet byggtreprenadavdrag.

12 kap.

4 a §

Paragrafen är *ny*. För att säkerställa syftet med byggtreprenadavdrag fordras att uppdragsgivaren om denne inte fullgör avdragsskyldigheten kan åläggas solidariskt betalningsansvar för uppdragstagarens skatter och avgifter med ett belopp som motsvarar det som skulle ha dragits av och betalats in till byggtreprenadkontot. Genom att alltid göra byggtreprenadavdrag kan en uppdragsgivare försäkra sig om att något ansvar för skatter eller avgifter inte kommer att kunna krävas. I *första styckets* anges att Skatteverket får besluta att göra en uppdragsgivare solidariskt ansvarig med uppdragstagaren för dennes skattebetalning. Ansvar skall kunna utkrävas med ett belopp som motsvarar det belopp som skulle ha dragits av och betalats in till byggtreprenadkontot. I tiden är ansvaret enligt *andra stycket* begränsat till de av uppdragstagarens skatter och avgifter som är hänförliga till senast den redovisningsperiod, eller såvitt gäller sådana skatter som avses i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), det beskattningsår som den avdragsgrundande ersättningen betalats till uppdragstagaren. För att den situationen inte skall uppstå att uppdragstagaren och uppdragsgivaren överenskommer

om att ersättning skall betalas ut i förskott under en period när uppdragstagaren inte har några skatter och avgifter att betala och arbetet utförs under en senare period föreslås att ansvar utkrävas för skatter och avgifter som är hänförliga till senast den redovisningsperiod eller det beskattningsår då uppdraget utförs.

När uppdragstagaren är ett handelsbolag eller ett kommanditbolag utan anställda kan det vara på det sättet att bolaget inte har några skatter eller avgifter att betala som beloppsmässigt står i paritet med det byggtreprenadavdrag som rätteligen skulle ha gjorts. I sådant fall får ett ansvarsbeslut, utöver bolagets skatter, enligt *tredje stycket* även omfatta bolagsmännens skatter i den utsträckning skatterna är hänförliga till bolagets inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.

4 b §

I paragrafen, som är *ny*, anges när ett ansvarsbeslut inte får fattas. I *punkt 1* anges att ett ansvarsbeslut inte får fattas om uppdragstagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt enligt denna lag i föreskriven tid. I *punkt 2* anges för det första att ett ansvarsbeslut inte får fattas om statens skattefordran mot uppdragstagaren för perioder fram till och med det att den avdragsgrundade ersättningen betalas ut har preskriberats. För att inte gynna fall där förskottsbetalning sker anges för det andra att i de fall uppdraget utförs efter det att ersättning betalas ut gäller i stället att ansvar inte får utkrävas om skattefordran på uppdragstagaren avseende redovisningsperioden eller beskattningsåret fram till och med det att uppdraget har utförts har preskriberats.

Den yttersta gränsen för ett ansvarsbeslut är således dagen för preskription av de av uppdragstagarens skatter som uppdragsgivaren kan göras ansvarig för. Denna ordning överensstämmer med vad som gäller vid beslut om betalningsansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § och om företrädaransvar.

17 kap.**7 a §**

Paragrafen är *ny*. Ett byggentreprenadavdrag skall genom utbetalning från byggentreprenadkontot i normalfallet användas för betalning av uppdragstagarens skatter. För att en uppdragstagare vars medel på byggentreprenadkontot genom beslut av Skatteverket av kontroll- eller utredningsskäl hålls inne inte skall drabbas onödigt hårt likviditetsmässigt skall enligt *första stycket* uppdragstagaren kunna beviljas anstånd med att betala skatt i ett sådant fall. (Se även författningskommentaren till 21 § lagen om byggentreprenadavdrag.)

För att inte uppdragstagaren skall komma i åtnjutande av medel – genom kreditering på skattekontot – som bör användas för betalning av skatter anges i *andra stycket* att anstånd inte får medges med högre belopp än underskottet på skattekontot vid tidpunkten för ansökan om anstånd.

I *tredje stycket* anges tiden för anstånd. Tiden får bestämmas till längst den dag anståndsorsaken upphör och innehållet byggentreprenadavdrag betalas ut till uppdragstagaren, dvs. t.ex. i kontrollfallet längst till den dag Skatteverkets kontroll avslutas och medlen betalas ut till uppdragstagaren. Ett längre anstånd är inte påkallat av likviditetsskäl och skulle riskera en förhalning av skatteinbetalningen.

28.7 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap.

4 §

Punkt 9 får ett *nytt innehåll*. Det tidigare innehållet i punkten flyttas till en *ny punkt 10*. Eftersom byggentreprenadavdraget varken är någon skatt eller avgift föreslås ett tillägg i den paragraf som anger de primära ändamålen för vilka uppgifter får behandlas automatiserat i Skatteverkets verksamhet. Det följer av punkten 9 att uppgifter får behandlas automatiserat för verksamheten med ärenden och hanteringen av medel med anledning av den nya lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag.

2 kap.

2 §

Endast en följdändring med anledning av den nya punkten i 1 kap. 4 §.

3§

I paragrafen anges vilka kategorier av uppgifter som skall få behandlas i beskattningsdatabasen för Skatteverkets behov. I *första stycket* införs en *ny punkt 12* vari anges att uppgifter som behövs i verksamheten med byggentreprenadavdrag får behandlas i beskattningsdatabasen. I lagen (2005:00) om byggentreprenadavdrag regleras vilka uppgifter som en uppdragsgivare skall lämna till Skatteverket för fullgörelse av avdrags-

skyldigheten. Vidare regleras i nämnda lag vilka uppgifter som skall lämnas av en uppdragstagare för att denna skall få byggentreprenadavdrag utbetalat till sig efter ansökan. Det är dessa uppgifter som behöver behandlas i beskattningsdatabasen.

Uppgifter som lämnas för fullgörelse av avdragsskyldigheten är nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgifter om avdraget belopp eller belopp som skall omföras, datumuppgifter avseende registrering på byggentreprenadkonto, uppgifter om totalt utbetalda ersättningar, inbetalningar och omföringar under en redovisningsperiod samt uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av byggentreprenadavdrag. Uppgifter som skall lämnas i ansökan om utbetalning av byggentreprenadavdrag till uppdragstagare som saknar skattekonto är identifikationsuppgifter avseende de personer som erhåller ersättning för det utförda arbetet eller uppdraget.

5 §

I *första stycket* görs en följdändring på grund av att paragrafen tillförs ett nytt tredje stycke.

Genom det *nya tredje stycket* införs en bestämmelse som gentemot uppdragstagaren bryter sekretessen för uppgifter om uppdragsgivaren och byggentreprenadavdraget enligt lagen (2005:000) om byggentreprenadavdrag när det behövs för att den enskilde skall kunna följa upp de avdrag avseende den enskilde som gjorts enligt nämnda lag. Beträffande uppdragsgivaren är det fråga om att lämna ut dennes namn och organisations- eller personnummer. För dessa uppgifter gäller visserligen redan enligt 9 kap. 1 § fjärde stycket sekretesslagen (1980:100) och 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet sekretess med kvalificerat rakt skaderekvisit. För att säkerställa att en uppdragstagare när denne behöver det för uppföljning av gjorda byggentreprenadavdrag *alltid* får del av uppgift om vilken eller vilka uppdragsgivare som fullgjort avdragsskyldigheten gentemot uppdragstagaren föreslås i stycket att sekretessen får brytas för sådana uppgifter i förhållande till uppdragstagaren. Med stöd av

offentlighetsprincipen kan uppdragstagaren från Skatteverket få ut erforderliga uppgifter eftersom de inte omfattas av sekretess under de förutsättningar som anges i stycket.

9 §

För att underlätta för uppdragstagarna att kontrollera att uppdragsgivarna gjort inbetalningar eller omföringar får de genom det *nya innehållet i andra stycket* möjlighet att ha direktåtkomst till uppgift om vilken uppdragsgivare som gjort en inbetalning eller omföring, det inbetalda beloppets storlek och tidpunkten för inbetalningen. Redan den befintliga regleringen i 2 kap. 9 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, med stöd av vilken regeringen har föreskrivit att enskilda får ha direktåtkomst till uppgifter om sig själva, innebär att uppdragstagarna kan få direktåtkomst till uppgifter om på byggentreprenadkontot registrerat belopp och tidpunkten för inbetalningen eller omföringen (16 § förordningen [2001:588] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet).

Det tidigare innehållet i andra stycket flyttas till ett *nytt tredje stycke*. En följdändring görs i tredje stycket.

Utdrag ur Standard för svensk näringsgrensindelning 1992 (SNI 92)

Avdelning F	BYGGVERKSAMHET	BYGGINDUSTRI
45	Byggverksamhet	Byggindustri
45.1	Mark- och grundarbeten	Mark- och grundentreprenörer
45.11	45.110 Rivning av hus; markarbeten	Entreprenörer för rivning av hus och Markarbeten
45.12	45.120 Markundersökning	Entreprenörer för markundersökning
45.2	Bygg- och anläggningsarbeten	Bygg- och anläggningsentreprenörer
45.21	Uppförande av hus och andra byggnadsverk	Byggnadsentreprenörer för hus och andra byggnadsverk
	45.211 Byggande av hus	Husbyggnadsentreprenörer
	45.212 Uppförande av andra byggnadsverk	Entreprenörer för andra byggnadsverk
45.22		
	45.220 Takarbeten	Byggnadsplåtslagerier och entreprenörer för takarbeten
	45.221 Takarbeten av plåt	Byggnadsplåtslagerier
	45.229 Övriga takarbeten	Övriga entreprenörer för takarbeten

Avdelning F	BYGGVERKSAMHET	BYGGINDUSTRI
45	Byggverksamhet	Byggindustri
45.23		
	45.230 Anläggning av vägar, flygfält och idrottsanläggningar	Väg- och markanläggnings-entreprenörer
45.24	45.240 Vattenbyggnad	Vattenbyggnadsentreprenörer
45.25	45.250 Andra bygg- och anläggningsarbeten	Andra bygg- och anläggnings-entreprenörer
45.3	Bygginstallationer	Bygginstallationsfirmor
45.31	45.310 Elinstallationer	Elinstallationsfirmor
45.32	45.320 Isoleringsarbeten	Isoleringsfirmor
45.33	45.330 VVS-arbeten	VVS-firmor
	45.331 Värme- och sanitetsarbeten	Rörfirmor
	45.332 Ventilationsarbeten	Ventilationsfirmor
	45.333 Kyl- och frysinstallationsarbeten	Kyl- och frysinstallationsfirmor
	45.339 Övriga VVS-arbeten	Övriga VVS-firmor
45.34	45.340 Andra bygginstallationer	Andra bygginstallationsfirmor
45.4	Slutbehandling av byggnader	Firmor för slutbehandling av byggnader
45.41	45.410 Puts-, fasad- och stuckatörsarbeten	Firmor för puts-, fasad- och stuckatörsarbeten
45.42	45.420 Byggnadssnickeriarbeten	Firmor för byggnadssnickeriinredningar
45.43	45.430 Golv- och väggbeläggningsarbeten	Golv- och väggbeläggningsfirmor
45.44	Måleri- och glasmästeri-	Målerier och glasmästerier

Avdelning F	BYGGVERKSAMHET	BYGGINDUSTRI
45	Byggverksamhet arbeten	Byggindustri
	45.441 Måleriarbeten	Målerier
	45.442 Glasmästeriarbeten	Glasmästerier
45.45	45.450 Annan slutbehandling av byggnader	Andra firmor för slutbehandling av byggnader
45.5	Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare	Uthyrningsfirmor för bygg- och anläggningsmaskiner med förare
45.50	45.500 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare	Uthyrningsfirmor för bygg- och anläggningsmaskiner med förare

Utdrag ur Standard för svensk näringsgrensindelning 1992 (SNI 92) – Innehållsbeskrivning och nycklar

Avdelning F

45 BYGGVERKSAMHET

Omfattar:

- uppförande, renovering och normalt underhåll av byggnader och anläggningar.

45.1 Mark- och grundarbeten

45.11 Rivning av hus; markarbeten

45.110 Rivning av hus; markarbeten

Omfattar:

- rivning av byggnader och andra byggkonstruktioner
- röjning av byggplatser
- jordflyttning: schaktning, utfyllning, utplaning, sprängning, dikning o.d. aktiviteter vid byggande av hus och anläggningar
- iordningställande av gruvarbetsplatser genom borttagande av jordlager och annan preparering av mineralfyndigheter.

Omfattar även:

- byggplatsdränering
- dränering av skogs- och jordbruksarealer

45.12 Markundersökning

45.120 Markundersökning

Omfattar:

- provborrning och provtagning i samband med byggnads- och anläggningsarbete eller i samband med geofysiska, geologiska och liknande undersökningar

Omfattar inte:

- olje- och naturgasprospektering, geofysiska, geologiska och seismologiska undersökningar jfr 74.202
- produktionsborrning i anslutning till råpetroleum- och naturgasutvinning jfr 11.200
- brunnsborrning och -grävning jfr 45.250

45.2 Bygg- och anläggningsarbeten

45.21 Uppförande av hus och andra byggnadsverk

45.211 Byggande av hus

Omfattar:

- uppförande, ombyggnad och reparation av bostads-, butiks-, förvaltnings-, industri-, kontors- och andra husbyggnader

Omfattar även:

- uppförande av prefabricerade hus

Omfattar inte:

- tillverkning av monteringsfärdiga trähus jfr 20.301
- bygginstallationer jfr 45.3
- slutbehandling av byggnader jfr 45.4
- arkitektverksamhet jfr 74.201
- byggkonsultverksamhet jfr 74.202

45.212 Uppförande av andra byggnadsverk

Omfattar:

- uppförande av olika slag av fasta anläggningar som:
 - broar, viadukter, tunnlar och tunnelbanor
 - linjenät för telekommunikation, rörsystem för transport av gas och vätska, kraftverk och eldistributionsanläggningar
 - vatten- och avloppssystem
 - sporthallar
 - vindskydd, annonspelare etc.

Omfattar inte:

- arkitektverksamhet jfr 74.201
- byggkonsultverksamhet jfr 74.202
- anläggning av idrottsanläggningar, utomhus, jfr 45.230

45.22 Takarbeten

45.221 Takarbeten av plåt

45.229 Övriga takarbeten

Omfattar:

- takläggning takräckning med andra material än plåt
- impregnering av tak

Omfattar inte:

- Impregnering av husgrunder

45.23 Anläggning av vägar, flygfält och idrottsanläggningar**45.230 Anläggning av vägar, flygfält och idrottsanläggningar**

Omfattar:

- anläggning av vägar och gator, cykel- och gångvägar
- anläggning av järnvägar
- anläggning av flygfält
- anläggning av utomhusanläggningar för fritidsändamål, idrottsarenor, stadion, tennisbanor, golfbanor o.d.

Omfattar inte:

- förberedande mark- och grundarbeten jfr 45.110

45.24 Vattenbyggnad**45.240 Vattenbyggnad**

Omfattar:

- anläggning av:
 - kanaler och andra vattenleder, hamnar, fritidsbåtshamnar (marinor), slussar etc.
 - dammanläggningar, fördämningar
- muddring
- arbete under vatten

Omfattar inte:

- anläggning av vatten- och avloppsledningar jfr 45.212

45.25 Andra bygg- och anläggningsarbeten

45.250 Andra bygg- och anläggningsarbeten

Omfattar:

- byggnadsverksamhet som kräver specialkunskaper eller specialverktyg:
 - pålning och andra grundarbeten
 - brunnsborrning och -grävning
 - håltagning i betong
 - montering och installation av icke egen-tillverkade stålkonstruktioner
 - murning och stenläggning
 - montering av byggnadsställningar, inkl. uthyrning
 - skorstensmurning och -montering samt anläggning av industriguvar

Omfattar inte:

- uthyrning av byggställningar utan montering jfr 71.320

45.3 Bygginstallationer

45.31 Elinstallationer

45.310 Elinstallationer

Omfattar:

- elektrisk installation i husbyggnader och anläggningar:
 - elkablar och annan utrustning för elektrisk belysning och uppvärmning
 - telekommunikationssystem
 - hissar och rulltrappor
 - brand- och tjuvlarm
 - antenner
 - åskledare

45.32 Isoleringsarbeten

45.320 Isoleringsarbeten

Omfattar:

- värme-, ljud- och vibrationsisoleringsarbeten

45.33 VVS-arbeten

45.331 Värme- och sanitetsarbeten

Omfattar:

- rör- och sanitetsinstallationer

Omfattar inte :

- installation av elektriska värmesystem jfr 45.310

45.332 Ventilationsarbeten

Omfattar:

- ventilations- och luftkonditioneringsarbeten

45.333 Kyl- och frysinstallationsarbeten

45.339 Övriga VVS-arbeten

Omfattar:

- gasinstallationsarbeten m.m.

45.34 Andra bygginstallationer

45.340 Andra bygginstallationer

Omfattar:

- belysnings- och signalsystem till vägar, järnvägar, flygfält och hamnar
- andra bygginstallationer, ej hänförliga till andra grupper

45.4 Slutbehandling av byggnader

45.41 Puts-, fasad- och stuckatörsarbeten

45.410 Puts-, fasad- och stuckatörsarbeten

45.42 Byggnadssnickeriarbeten

45.420 Byggnadssnickeriarbeten

Omfattar:

- inmontering och installation av byggnadsdelar: dörrar, fönster, dörr- och fönsterkarmar, trappor, köksinredning o.d. av trä eller andra material
- slutbehandling av interiörer såsom tak
- flyttning av väggar

- montering av inredningar i förråd, lager, kontor etc.

Omfattar inte:

- läggning av parkett och andra trägolv jfr 45.430

45.43 Golv- och väggbeläggningsarbeten

45.430 Golv- och väggbeläggningsarbeten

Omfattar:

- kakelsättning och klinkerläggning
- läggning av parkett- och andra trägolv
- läggning av mjuka mattor och linoleummattor, inkl. mattor av gummi eller plast
- täckning av golv eller väggar med mosaik, marmor, granit eller skiffer
- tapetsering

45.44 Måleri- och glasmästeriarbeten

45.441 Måleriarbeten

Omfattar:

- invändigt och utvändigt måleriarbete av byggnader och anläggningar, även målning på parkeringsplatser och av vägmarkeringar

45.442 Glasmästeriarbeten

Omfattar inte:

- installation av fönster och fönsterkarmar jfr 45.420

45.45 Annan slutbehandling av byggnader

45.450 Annan slutbehandling av byggnader

Omfattar:

- installation av privata simbassänger
- ång- och sandblåstring o.d. av husfasader
- annan slutbehandling av byggnader
- byggstädning

45.5 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

45.50 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

45.500 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

Omfattar:

- uthyrning mot ersättning per tid

Omfattar inte:

- uthyrning av byggmaskiner utan förare jfr 71.320