

Lagrådsremiss

Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 23 februari 2006

Pär Nuder

Marianne Svanberg
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att regler om omvänd skattskyldighet införs i mervärdesskattelagen (1994:200) för att motverka undandragande av mervärdesskatt inom byggsektorn.

Vid omsättning inom landet av följande tjänster skall förvärvaren vara skattskyldig, i stället för den som tillhandahåller tjänsten (omvänd skattskyldighet). Tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader, byggstädning, uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare eller av arbetskraft för den nämnda typen av aktiviteter.

För att omvänd skattskyldighet skall gälla krävs att den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller en annan näringsidkare, som tillhandahåller en näringsidkare av det först nämnda slaget sådana tjänster. En fastighetsägare i den egenskapen är inte en sådan förvärvare som skall tillämpa omvänd skattskyldighet.

Det föreslås också att utländska och inhemska företag skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till omsättning inom landet av den nämnda typen av tjänster.

Det föreslås dessutom vissa ändringar i reglerna som rör redovisning av mervärdesskatt. Bl.a. föreslås att regeln i 13 kap. 14 § mervärdesskattelagen om uppskjuten redovisning av skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning för byggnads- eller anläggnings-entreprenad ändras så att den blir tillämplig vid omvänd skattskyldighet.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	11
3	Ärendet och dess beredning.....	13
4	Beskrivning av byggsektorn.....	14
4.1	Bygg- och anläggningssektorn.....	14
4.2	Bygg- och anläggningssektorns aktörer.....	15
4.2.1	Byggherrar och beställare.....	15
4.2.2	Arkitekter och övriga byggkonsulter.....	15
4.2.3	Entreprenörer, installatörer och leverantörer.....	16
4.2.4	Andra betydelsefulla aktörer.....	17
5	Bakgrund till förslaget om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.....	18
5.1	Problembeskrivning.....	18
5.1.1	Riksskatteverkets kontrollprojekt, m.m.....	18
5.1.2	Svarta system.....	20
5.1.3	Undandragande av mervärdesskatt.....	20
5.1.4	Konsekvenser av skatte- och avgiftsundandragandet.....	20
5.2	Tidigare förslag avseende mervärdesskatt.....	21
5.2.1	Riksskatteverkets förslag.....	21
5.2.2	Byggkommissionens förslag.....	22
5.2.3	Förslag i promemorian Ds 2004:43.....	22
5.3	Gällande EG-rätt.....	22
5.4	Gällande svensk rätt.....	25
5.4.1	Regler om vem som är skattskyldig.....	25
5.4.2	Byggtjänster.....	26
5.4.3	Skattskyldighetens inträde samt redovisning vid byggnads- eller anläggningsentreprenad.....	27
5.5	Avvikelser enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet.....	28
5.6	Kommissionens förslag till direktiv om artikel 27-rationalisering.....	29
6	Förslag till omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.....	30
6.1	Allmänna utgångspunkter.....	30
6.2	Omvänd skattskyldighet införs.....	32
6.3	Tillämpningsområdet.....	37
6.3.1	Tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet.....	37
6.3.2	Tillhandahållarens respektive förvärvarens status.....	44

6.3.3	Övrigt.....	48
6.3.4	Tillstånd enligt artikel 27 i sjätte direktivet....	49
6.4	Återbetalning av ingående skatt.....	49
6.5	Vissa redovisningsfrågor	52
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	56
8	Statsfinansiella och andra effekter.....	57
9	Konsekvenser för små och medelstora företag, m.m.	57
10	Författningskommentar	60
10.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	60
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	64
Bilaga 1	Lagförslag i promemorian Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms), Ds 2004:43	66
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser beträffande promemorian Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms), Ds 2004:43	72
Bilaga 3	Meddelanden i samordningsfrågor för Sveriges officiella statistik.....	73
Bilaga 4	SNI-kodsorтерad SNI2002	79

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (2006:000) om ändring i mervärdesskattelagen.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ dels att 1 kap. 2 och 2 d §§, 10 kap. 1 §, 11 kap. 8 § och 13 kap. 14 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 10 kap. 11 e § och 13 kap. 18 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

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 varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller 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 varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller 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 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,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2004:1155.

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om den som förvärvar tjänsten är

– en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster, och

– skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna 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, 3 eller 4 b i denna 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 §,

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.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI-koder) kan hänföras till

– mark- och grundarbeten,

- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
- 2. byggstädning, och
- 3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

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 §³

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 §⁴

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

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 §.

³ Senaste lydelse 2002:392.

⁴ Senaste lydelse 2002:1004.

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 §

Andra än utländska företagare har 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 §⁵

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 hänvisning till a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
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 mervärdesskatt, en hänvisning till

⁵ Senaste lydelse 2004:280.

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.

13 kap.

14 §⁶

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto, behöver han redovisa den utgående skatten på denna först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om den skattskyldige utfärdar en faktura tidigare än han behöver enligt första eller andra meningen, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av bestämmelserna i 10 eller 11 § skall redovisas tidigare.

Efter betalning i förskott eller a conto för byggnads- eller anläggningsentreprenad behöver den utgående skatten på betalningen redovisas först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om en faktura utfärdas tidigare än som behövs enligt första eller andra meningen, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

18 b §

Ingående skatt som hänför sig till gemenskapsinterna förvärv får dras av för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten skall redovisas enligt 8 a §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

⁶ Senaste lydelse 2003:1134.

2. De nya föreskrifterna i 1 kap. 2 §, 10 kap. 1 och 11 e §§, 11 kap. 8 § samt 13 kap. 14 § tillämpas i fråga om mervärdesskatt som hänför sig till betalning i förskott eller a conto för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet, om skatten med stöd av föreskrifterna i 13 kap. 14 § i dess äldre lydelse inte redovisas före ikraftträdandet.

3. I övrigt gäller äldre föreskrifter fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200) i stället för dess lydelse enligt lagen (2006:000) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

*Lydelse enligt regeringens Förslagen lydelse
lagrådsremiss den 9 februari
2006, Vissa skattefrågor med
anledning av ny redovisnings-
lagstiftning*

13 kap.

6 §

Om inget annat följer av 7–15 §§, skall utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning. I fråga om sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 14 § får den ingående skatten dras av först efter det att faktura har tagits emot och betalning erlagts.

8 §

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om

– den skattskyldige inte är skyldig att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), och

– värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång skall dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Bestämmelserna i första och andra stycket gäller också för skattskyldiga som inte uppfyller förutsättningarna enligt första stycket första och andra strecksatsen om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Vad som sägs i första–tredje styckena gäller också den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c.

18 a §

Ingående skatt som hänför sig till gemenskapsinterna förvärv får dras av för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten skall redovisas enligt 8 a §.

Ingående skatt som hänför sig till omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c skall, om den utgående skatten redovisas enligt 8 §, dras av för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten skall redovisas enligt 8 §.

3 Ärendet och dess beredning

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

Regeringen beslutade den 21 februari 2002 att tillsätta en kommission som skulle 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, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn* (SOU 2002:115) till regeringen. Betänkandet har remissbehandlats och remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2002/4754). I Byggkommissionens betänkande lämnades i de delar som här är av intresse ett förslag till ett system med skyldighet att dra av ett belopp från ersättningar som betalas till uppdragstagare, entreprenadavdrag. Byggkommissionen föreslog också att bestämmelser om omvänd skattskyldighet skulle införas i mervärdesskattelagen (1994:200) för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn.

I departementspromemorian *Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms)*, Ds 2004:43, har lämnats förslag till ett s.k. byggentreprenadavdrag och omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Förslagen utgör en omarbetning och vidareutveckling av Byggkommissionens förslag. När det gäller byggentreprenadavdraget föreslås i promemorian ett system som innebär att den som ger någon 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 att säkerställa att uppdragstagaren betalar sina skatter och avgifter.

Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1* (förslaget till lag om byggentreprenadavdrag återges dock endast delvis). Promemorian har remissbehandlats och remissvaren finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr Fi2005/189). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*.

Remissinstanserna har framfört kritik mot förslaget om byggentreprenadavdrag. Förslagets effektivitet när det gäller att stävja skatteundandragande har ifrågasatts. Med hänsyn härtill är regeringen inte beredd att nu lämna något förslag till lagstiftning som rör byggentreprenadavdrag. Regeringen lämnar dock i lagrådsremissen förslag till

regler om omvänd skattskyldighet i mervärdesskattelagen för att motverka undandragande av skatt inom byggsektorn. I remissen föreslås också andra ändringar i mervärdesskattelagen som är nödvändiga vid ett införande av omvänd skattskyldighet.

Förslaget om omvänd skattskyldighet innebär en avvikelse från reglerna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i det följande sjätte direktivet. För att få tillämpa omvänd skattskyldighet behöver Sverige därför ett bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet (jfr avsnitt 5.3). Regeringen avser att snarast hos kommissionen ansöka om att få ett sådant bemyndigande (jfr avsnitt 6.3.4). På kommissionen ankommer att pröva om den avvikande åtgärd som Sverige vill ha rådets bemyndigande att genomföra är inriktad på att hindra skatteflykt eller skatteundandragande och om åtgärden är proportionerlig. För att kommissionen skall kunna göra den prövningen krävs ett mer bestämt ställningstagande när det gäller den lagstiftning som avses införas på nationell nivå. Ett sådant ställningstagande kommer till uttryck genom att regeringen lämnar förslag i lagrådsremissen.

4 Beskrivning av byggsektorn

4.1 Bygg- och anläggningssektorn

Till bygg- och anläggningssektorn i vid mening räknas alla verksamheter som direkt bidrar till uppförande, ändring, reparation eller förvaltning av byggnadsverk (framställningen i detta avsnitt, avsnitt 4, bygger, om inget annat anges, på Bygghedskommisionens betänkande Skärpning gubbar, SOU 2002:115, s. 65–79). Med begreppet byggnadsverk avses byggnader och anläggningar. Med anläggning avses det som i 8 kap. 2 § plan- och bygglagen (1987:10, PBL) sammanfattas i uttrycket andra anläggningar, såsom broar, hamnar, flygfält, berggrum, 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 2002, 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.

4.2 Bygg- och anläggningssektorns aktörer

4.2.1 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 tidigare, 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 miljöbalken (1998:808) 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.

4.2.2 Arkitekter och övriga byggkonsulter

Arkitekter och övriga byggkonsulter, såsom konstruktörer, projektörer, kalkylatorer, byggleddare, 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.

4.2.3 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.

4.2.4 Andra betydelsefulla aktörer

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.

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 produktionstakten 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 marknadsvärdet vid en försäljning och inte med hänsyn till avkastningsvärdet baserat på framtida intäkter och kostnader för förvaltningen.

Inom byggandet förekommer en lång rad försäkringslösningar, 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 m.m.

5 Bakgrund till förslaget om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

5.1 Problembeskrivning

5.1.1 Riksskatteverkets kontrollprojekt, m.m.

Inom ramen för Riksskatteverkets kontroll av stora byggprojekt genomfördes under 2000 och 2001 ett riksomfattande kontrollprojekt i syfte att komma till rätta med den organiserade handeln med svart arbetskraft inom främst installationsområdet (se Riksskatteverkets rapport 2001:9, *Riksprojektet – kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen*). Med svart arbetskraft eller svarta löner avses i sammanhanget arbete som utförs av en arbetstagare mot ersättning som, trots att den skall beskattas, inte redovisas, samt arbetsinkomster i näringsverksamhet som kommer företagaren till godo och som, trots att de skall beskattas, inte redovisas. Kontrollprojektet innebar kartläggning och utredning av flera s.k. bygghärvor, vilka innefattade ett stort antal företag med spridning över hela

landet. Med utgångspunkt från denna kartläggning och de utredningar som gjordes beräknade verket de svarta lönerna inom den del av byggsektorn som sysslar med installationsarbeten till åtminstone 2,5 – 3 miljarder kronor årligen. Som en följd härav bedömdes staten förlora intäkter i form av uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt om minst 2 – 2,5 miljarder kronor årligen. Bortfallet av mervärdesskatt utgör därvid 20 procent av de oredovisade lönebeloppen (dvs. 500 – 600 miljoner kronor årligen).

Riksskatteverkets bedömning var att en mycket stor del av den organiserade handeln med svart arbetskraft inte kunnat identifieras i kontrollprojektet. Med hänsyn till detta gjordes inga beloppsmässiga beräkningar beträffande byggsektorn som helhet. Verket ansåg dock att den organiserade handeln med svart arbetskraft inom byggsektorn fått en sådan stor omfattning att radikala lagstiftningsändringar krävs för att komma till rätta med problemet. Det ansågs inte realistiskt att verkets kontroll- och informationsinsatser eller den självsanering som pågår skulle kunna vara tillräckliga åtgärder.

Uppgifter från Skatteverket avseende senare tid ger vid handen att problemet med skatte- och avgiftsundandragande inom byggsektorn alltfjänt föreligger. Exempelvis uppdagades under våren 2004 genom Skatteverkets revisionsverksamhet i Östergötlands respektive Gävleborgs län ca 100 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 drygt 75 miljoner kronor.

Skatteverket har i en promemoria gjort en uppskattning av svarta arbetsinkomster (Skatteekonomiska meddelanden, nr 47, av den 7 oktober 2005). Uppskattningen baseras på resultat av revisioner avseende inkomstskatt företagna från 1995 till 2003. Promemorian ger stöd för att byggbranschen är en av de branscher där det finns ett större problem med skattefusk.

Problemet med svart arbetskraft och annat skattefusk förekommer inte enbart inom byggsektorn. Av t.ex. Branschsaneringsutredningens huvudbetänkande framgår att även städ- och flyttbranschen har problem med att oseriösa uppdragstagare slår ut seriösa företag genom att inte betala skatter och avgifter (SOU 1997:111 s. 256 och 348). Liknade erfarenheter när det gäller frisörbranschen redovisas i det s.k. frisörprojektet i Malmö (rapporten Erfarenheter från frisörprojektet i Malmö, november 2002).

De problem med svartarbete och annat skattefusk som finns inom byggsektorn är inte heller specifika för Sverige. Byggsektorn, tillsammans med andra traditionella sektorer såsom jordbruk, detaljhandel, catering och hushållstjänster – dvs. sektorer karakteriserade bl.a. av arbetsintensiv produktion – anses utgöra de sektorer där den största delen av oredovisat arbete utförs inom EU. Olika system för att stävja problemen med skattefusk har vidtagits i många länder i Europa. När det gäller mervärdesskatt har flera länder infört omvänd skattskyldighet (se avsnitt 5.5).

5.1.2 Svarta system

Enligt de iakttagelser som gjorts av Riksskatteverket i det riksomfattande kontrollprojektet (rapport 2001:9) har skatteundandragandet satts i system i vissa delar av byggsektorn. Skatteundandragandet kan därvid beskrivas som organiserad handel med svart arbetskraft. Olika konstruktioner med fristående uppdragstagare används – underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led – i syfte att försvåra för verket att upptäcka och utreda skatteundandragandet. Undersökningen i projektet visar att skatteundandragandet sker bland företag i underentreprenörsleden. Dessa företag är vanligtvis mindre företag.

En form av skatteundandragande innebär att det byggföretag som lämnat ett uppdrag (uppdragsgivaren) till ett annat byggföretag (uppdragstagaren) endast tillhandahåller fakturor. I sådant fall ges sken av att uppdragstagaren tillhandahåller arbetskraft. I praktiken är dock den personal som utför arbete anställd hos uppdragsgivaren. I dessa fall utfärdar således ”uppdragstagaren” osanna fakturor. Den vanligaste formen av bygghärva går enligt verkets kartläggning ut på 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 verket intresserar sig för företaget. Däremot upphör inte uppdragsgivarna att köpa in svart arbetskraft, utan dessa anlitar omgående nya företag, som ofta finns i beredskap för att ta över faktureringsverksamheten. I praktiken innebär det att när verket väl får kännedom om sådana förhållanden så har verksamheten redan lyfts över till ett annat bolag, varför skatter och avgifter aldrig betalas. En annan typ av härva som konstaterats 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.

5.1.3 Undandragande av mervärdesskatt

Som framgår av avsnitt 5.1.1 kan de förlorade mervärdesskatteintäkterna till följd av användning av svart arbetskraft inom den del av byggsektorn som sysslar med installationsarbeten uppskattas till 500 – 600 miljoner kronor årligen. Genom Riksskatteverkets utredningar har framkommit att de företag som tillhandahåller och fakturerar den svarta arbetskraften debiterar mervärdesskatt på fakturorna till sina kunder (se Rapport 2001:9). Denna skatt undandras genom att företaget underlåter att till staten redovisa och betala in den mervärdesskatt som det tagit ut av sin kund. Det är således fråga om undandragande av utgående skatt. Det företag som tillhandahållits (hyrt) arbetskraften, dvs. förvärvaren, kan normalt som ingende skatt dra av den mervärdesskatt som det fakturerats och betalt.

5.1.4 Konsekvenser av skatte- och avgiftsundandragandet

Skatte- och avgiftsundandragandet medför olika negativa konsekvenser. De som främst drabbas är de som också ansvarar för problemet, dvs. byggsektorn själv. Trots att många företag försöker bedriva en seriös

verksamhet, drabbas hela sektorn av förlorat anseende på grund av den relativt sett höga förekomsten av svart arbetskraft. Omfattningen av skatte- och avgiftsundandragandet medför även att konkurrensen sätts ur spel. Det är svårt för ett seriöst företag att konkurrera med företag som väljer att avlöna delar av sin personal med svart lön och som låter bli att betala mervärdesskatt. 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 också när konkurrensen inte sker på lika villkor. De som främst drabbas av dessa problem är de seriösa företagen.

Ur arbetstagarens synvinkel innebär det ett stort risktagande att arbeta med svart lön. Arbetstagarna saknar t.ex. försäkringsskydd om de skadar sig på arbetsplatsen. De saknar också 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.

Skatteundandragandet medför även att statsfinanserna blir lidande. De intäktsförluster som 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 intäktsförlusterna får tillräckligt stor omfattning, få den konsekvensen att stat, kommun och landsting tvingas höja skatterna för att kunna fortsätta tillhandahålla tjänsterna.

En ytterligare aspekt är att om skatteundandragandet upptäcks, är det ofta på ett 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. Möjligheten att göra någon annan ansvarig är dessutom ofta begränsad om uppdragstagaren har en F-skattsedel.

5.2 Tidigare förslag avseende mervärdesskatt

5.2.1 Riksskatteverkets förslag

Avsikten med Riksskatteverkets förslag till entreprenadavdragssystem i RSV Rapport 2002:6 var i första hand att säkerställa skatter och avgifter för den arbetskraft som anlitas av entreprenörerna. Det övervägdes huruvida entreprenadavdraget även skulle säkerställa betalning av mervärdess-

skatt som entreprenörer är skyldiga att betala till staten. Verket fann emellertid att ett entreprenadavdragssystem inte borde omfatta mervärdesskatt. Verket ansåg i stället att andra åtgärder borde övervägas för att hindra fusk med mervärdesskatt inom byggsektorn. Riksskatteverket föreslog tillämpning av omvänd skattskyldighet vid byggentreprenader. Omvänd skattskyldighet innebär att vid omsättning av varor eller tjänster blir förvärvaren – i stället för som normalt den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten – skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig).

5.2.2 Byggekommisionens förslag

Byggekommisionen föreslog i betänkandet Skärpning gubbar (SOU 2001:115) ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem. Enligt förslaget skulle mervärdesskatten inte omfattas av detta system. Byggekommisionen föreslog i stället omvänd skattskyldighet vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster. För tjänster som omfattas av skyldighet att göra det föreslagna entreprenadavdraget, dvs. bygg- eller anläggningsarbete, skulle förvärvaren vara skattskyldig för mervärdesskatt.

5.2.3 Förslag i promemorian Ds 2004:43

I promemorian föreslogs att bestämmelser om omvänd skattskyldighet skulle införas i mervärdesskattelagen (1994:200) för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Förslaget innebär följande. 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. I den nämnda lagen avsågs med byggverksamhet sådan verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation. 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. Utländska och inhemska företag skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till omsättning inom landet av den aktuella typen av tjänster.

5.3 Gällande EG-rätt

Direktiv 77/388/EEG utgör den centrala rättsakten för mervärdesbeskattningen inom EG¹. Direktivets fullständiga beteckning är rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s.1), i det följande sjätte direktivet. Det sjätte direktivet

¹ Europeiska gemenskapen, EG, är en del av Europeiska unionen, EU. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler.

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. Med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom (artikel 5.1 i direktivet). Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5 (artikel 6.1). Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt artikel 5.1 (artikel 5.5).

EG:s mervärdesskattekommitté utfärdade 1997 en riktlinje som rubricerats ”Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader”. 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. 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 SkatteverketsHandledning för mervärdesskatt 2005, bilaga 16, s. 999).

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 platsen för leverans av varor. I artikel 9 regleras platsen 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 direktivet finns det dock särskilda bestämmelser för en rad tjänster (artikel 9.2). 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, är den plats där egendomen är belägen (artikel 9.2 a). 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.

Betalningsskyldig (skattskyldig) för mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster inom landet är, med vissa undantag, den som omsätter varan eller tjänsten (artikel 21.1 a första meningen i sjätte direktivet).

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 i det land där omsättningen äger rum, såsom registreringsplikt samt deklara-tions- och betalningsskyldighet, bortfaller för den utländske företagaren. Skatt-skyldigheten åligger i stället det utländska företags köpare inom landet i fråga. Denne beräknar en utgående mervärdesskatt på fakturabeloppet och redovisar skatten i sin deklaration. Köparen kan sägas beskatta sig själv. I de fall kunden är skyldig att betala skatten skall en faktura inne-hålla 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 (artikel 22.3 b elfte strecksatsen i sjätte direktivet). I avsnitt 6.4 behandlas frågan om avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till omsättning för vilken omvänd skattskyldighet gäller.

Omvänd skattskyldighet skall även tillämpas vid omsättning som inne-bär 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. Detta gäller under förutsättning att tjänsterna utförs av en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt inom landet (artikel 21.1 b jämförd med artikel 28 b C, D, E och F).

Ett annat exempel på obligatorisk omvänd skattskyldighet i direktivet är artikel 21.1 f. Artikeln 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 mervärdes-skatt, skall omvänd skattskyldighet gälla om omsättningen genomförs av en beskattningsbar (skattskyldig) person som inte är etablerad inom landets territorium.

Medlemsländerna har rätt att införa omvänd skattskyldighet när den som omsätter varan eller tjänsten inom landet inte är etablerad i landet (artikel 21.1 a andra meningen i sjätte direktivet). Sverige har utnyttjat den möjligheten, se nedan avsnitt 5.4.1.

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).

Medlemsstaterna har möjlighet att föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten (artikel 21.3 i direktivet).

I artikel 26 b i sjätte direktivet finns särskilda regler för investerings-guld. Reglerna innebär att medlemsstaterna skall undanta omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av investeringsguld från mer-värdesskatt. 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 gäller att medlems-

staterna vid omsättning av visst guldmaterial 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 (artikel 26 b.F). Tillämpning av omvänd skattskyldighet vid transaktioner av angivet slag är således möjlig. Sverige har utnyttjat den möjligheten, se nedan avsnitt 5.4.1.

Medlemsstaterna kan bemyndigas att tillämpa åtgärder som avviker från sjätte direktivet. Rådet får nämligen enhälligt på kommissionens förslag 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 upp bärs i det sista konsumtionsledet. (Se artikel 27.1 i direktivet.) En medlemsstat som önskar genomföra sådana avvikande åtgärder skall skicka en ansökan till kommissionen och förse den med alla nödvändiga uppgifter (se artikel 27.2 i direktivet). Kommissionen skall inom viss tid för rådet lägga fram ett förslag till lämpliga åtgärder eller, om kommissionen har invändningar mot ansökan om avvikelser, ett meddelande där den redovisar sina invändningar (se artikel 27.3-4 i direktivet).

5.4 Gällande svensk rätt

5.4.1 Regler om vem som är skattskyldig

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 är det den som omsätter varor eller tjänster som är skyldig att betala mervärdesskatt (1 kap. 2 § första stycket 1 ML, som motsvarar artikel 21.1 a första meningen i sjätte direktivet.) Det finns undantag härifrån som innebär att förvärvaren skall vara skattskyldig, dvs. regler om omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § första stycket 2-4 b ML). Av 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML (som motsvarar artikel 21.1 b, c och f i sjätte direktivet) framgår att omvänd skattskyldighet gäller vid utländsk företagares omsättning inom landet av vissa angivna tillhandahållanden. Omvänd skattskyldighet gäller också vid s.k. trepartshandel (1 kap. 2 § första stycket 4 ML). Omvänd skattskyldighet gäller dessutom vid omsättning av guldmaterial m.m. (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML, som 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. För omvänd skattskyldighet förutsätts enligt bestämmelsen att förvärvaren är

registrerad till mervärdesskatt i Sverige. 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 4 b.

Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML).

I 11 kap. 8 § ML regleras vad fakturor skall innehålla för uppgifter. 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, b) den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet eller c) en annan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

5.4.2 Byggtjänster

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 byggnadsmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt, 2005, s. 512 f.). 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.

Någon definition av begreppet "byggtjänst" finns inte i mervärdesskattelagen. Som byggtjänst anses (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 511) 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 (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 511).

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § första stycket ML, som 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.

5.4.3 Skattskyldighetens inträde samt redovisning vid byggnads- eller anläggningsentreprenad

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Erhålls dessförinnan ersättning helt eller delvis inträder skattskyldigheten när betalningen inflyter kontant eller på något annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. För byggnads- och anläggningsentreprenader anses enligt mervärdesskattelagen tillhandahållandet ske vid tiden för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Skattskyldighet vid sådana entreprenader inträder därmed vid tidpunkten för slutbesiktning eller med slutbesiktning jämförlig åtgärd. Skattskyldighet inträder dock som redan nämnts 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 sakligt hänseende skiljer sig åt behandlas båda slagen av betalningar i mervärdesskattesammanhang som förskott.

För förskotts- eller a conto-betalningar gäller enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 3 ML att den utgående skatten skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken förskotts- eller a conto-betalning har tagits emot eller lämnats. Beträffande 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).

Regeln om utgående skatt vid förskotts- eller a conto-betalning 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.

Den särskilda regeln i 13 kap. 14 § ML gäller inte i konkursfall eller vid överlåtelse av verksamhet, 13 kap. 10 och 11 §§ ML.

Vid förskotts- eller a conto-betalningar skall en faktura med uppgift bl.a. om mervärdesskatt utfärdas. Den skyldigheten gäller dock enligt 11 kap. 3 § ML inte sådana förskotts- eller a conto-betalningar som avses i 13 kap. 14 § ML.

För annan likvid för entreprenadtjänst än förskotts- och a conto-betalning, dvs. det belopp som återstår att betala vid slutredovisning av entreprenaden, gäller de allmänna bestämmelserna i 13 kap. 6 § ML för redovisning av utgående skatt. Enligt punkt 1 i den paragrafen skall utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen. I praktiken har det accepterats att slutfaktura får utfärdas senast sex månader efter slutbesiktning (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 521 f.). Den angivna tidpunkten, sex månader efter slutbesiktningen, motsvarar den tidpunkt då fordringarna på grund av ändrings- och tilläggssarbeten preskriberas. Tidsangivelsen finns i branschens standardavtal för att säkerställa att ett underlag för vidarefakturerings inom rimlig tid föreligger. Denna tillämpning innebär att en förskjutning normalt föreligger mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och tiden för redovisningsskyldigheten. Som längst kan denna således uppgå till sex månader. I 13 kap. 6 § 2 ML regleras redovisning av utgående skatt i de fall omvänd skattskyldighet gäller enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 ML. Enligt bestämmelsen skall skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet. Vad som utgör redovisningsperioder för mervärdesskatt framgår av 10 kap. 14-16 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

5.5 Avvikelser enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet

Med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet kan medlemsstaterna bemyndigas att tillämpa åtgärder som avviker från direktivet. 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.

För närvarande tillämpar i vart fall fyra medlemsstater med stöd av artikel 27 omvänd skattskyldighet vid omsättning av byggtjänster.

Belgien har bemyndigats² 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 2002³ har Österrike genom avvikelse från artikel 21.1 a i sjätte direktivet bemyndigats att ange

² 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.

³ Beslut 2002/880/EG, EGT L 306, 8.11.2002, s. 24.

mottagaren av följande tjänster såsom betalningsskyldig för mervärdesskatt:

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 2004⁴ 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.

5.6 Kommissionens förslag till direktiv om artikel 27-rationalisering

Europeiska gemenskapernas kommission lämnade den 16 mars 2005 ett förslag till rådets direktiv om ändring av sjätte direktivet när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande, KOM(2005) 89 slutlig. Förslaget innebär en viss rationalisering när det gäller det stora antal avvikelser med stöd av artikel 27 som nu är i kraft. Syftet med förslaget är att ändra sjätte direktivet så att medlemsstaterna ges möjlighet att snabbt anta rättsligt hållbara åtgärder i syfte att bekämpa skatteundandragande och skattefusk inom vissa fastställda sektorer. Rationaliseringen avses dock inte att påverka vare sig särskilda åtgärder för att åtgärda specifika situationer i en enskild medlemsstat eller medlemsstaternas möjlighet att fortsätta att ansöka om avvikelser med stöd av

⁴ Beslut 2004/290/EG, EUT L 94, 31.3.2004, s. 59.

artikel 27 i det sjätte direktivet när så är befogat. Enligt kommissionen innebär de föreslagna ändringarna i själva verket i stor utsträckning endast en kodifiering av de åtgärder som redan finns att tillgå med stöd av artikel 27, och de föreslagna alternativa reglerna omfattas av samma begränsningar. Förslaget innebär att tidigare beslut om avvikande åtgärder enligt artikel 27 som täcks av direktivförslaget skall upphöra att gälla. Det innebär att den rättsliga grunden för att tillämpa en avvikande åtgärd i så fall kommer att bli (en viss bestämmelse i) sjätte direktivet.

Kommissionen föreslår bl.a. en utvidgad möjlighet att använda en frivillig mekanism för omvänd skattskyldighet till att omfatta vissa angivna omsättningar av varor och tjänster till beskattningsbara personer. Enligt förslaget skall omvänd skattskyldighet, med förbehåll för samråd med mervärdesskattekommittén enligt artikel 29 i direktivet, få tillämpas bl.a. vid tillhandahållande av bygg-, reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom samt vid tillhandahållande av personal för sådan verksamhet. Kommissionen har motiverat förslaget rörande omvänd skattskyldighet på följande sätt. ”Dessa transaktioner utförs inom sektorer av ekonomin som visat sig särskilt svårövervakade för medlemsstaterna, till exempel på grund av den berörda branschens art eller uppbyggnad. Betydande förluster av skatteintäkter uppstår ofta till följd av att beskattningsbara personer fakturerar transaktioner och sedan försvinner utan att ha redovisat den mervärdesskatt som är uppförd på fakturan, medan mottagaren samtidigt lagligen utövar sin avdragsrätt.”

Behandlingen av kommissionens förslag i Europeiska unionens rådsarbetsgrupp för skattefrågor påbörjades våren 2005. Den behandlingen pågår fortfarande.

6 Förslag till omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

6.1 Allmänna utgångspunkter

Regeringens bedömning: Undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn förekommer i sådan omfattning och är organiserat på ett sådant kvalificerat sätt att förhindrande lagstiftningsåtgärder för denna sektor bör vidtas.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Många remissinstanser har uppfattningen att det finns ett stort problem med skatteundandragande inom byggsektorn och att åtgärder bör vidtas för att komma till rätta med det problemet. Remissinstanser med den inställningen är bl.a. *Länsrätten i Stockholms län*, *Skatteverket*, *Konkurrensverket*, *Vägverket*, *SABO*, *FAR*, *NCC*, *Skanska* samt *Sveriges Byggindustrier m.fl.* (med Sveriges Byggindustrier m.fl. avses i det följande förutom Sveriges Byggindustrier även *Målaremästarna*, *Elektriska Installatörsorganisationen EIO*, *VVS-installatörerna*, *Plåtslageriernas Riksförbund*,

Maskinentreprenörerna och *Glasbranschföreningen*). *Fortifikationsverket* anför att svart arbetskraft inom byggsektorn, liksom inom andra sektorer, är ett stort problem. Verket anser dock att lösningen bör utgöras av generellt tillämpliga regler, i stället för särregler för byggsektorn. *Svenska Byggnadsarbetareförbundet* anför att de problem med skatteundandragande som beskrivs i promemorian inte är branschspecifika, utan förekommer i flera branscher. Förbundet anser därför att regeringen bör överväga att bredda systemet. *Näringslivets Regelnämnd* anser att frivilliga åtgärder för att nå en minskad användning av svart arbetskraft, kombinerat med en eventuellt utökad kontroll från Skatteverkets sida, borde vara förstahandsalternativet. *Sveriges advokatsamfund*: Förslaget sägs vara motiverat av att beivra ett omfattande fusk. Det framstår som ett rimligt krav att den saken först utreds innan radikala åtgärder vidtas.

Skälen för regeringens bedömning: Det kontrollprojekt som redovisas i Riksskatteverkets rapport 2001:9, *Riksprojektet – kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen*, har varit begränsat såtillvida att det huvudsakligen avsett den del av byggsektorn som sysslar med installationsarbeten och inriktningen har – som framgår av rapportens titel – varit att utreda användningen av svart arbetskraft och de skattemässiga konsekvenserna av den användningen. Syftet med kontrollprojektet har således inte varit att ge en fullständig bild av omfattningen av skatte- och avgiftsundandragandet inom byggsektorn. Kontrollprojektet har dock visat att undandragande av skatter och avgifter förekommer inom installationsbranschen och i andra delar av byggsektorn samt att det finns särskilda problem i samband med s.k. entreprenadkedjor. De förlorade intäkterna i form av uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt i installationsbranschen har i rapporten uppskattats till minst 2 – 2,5 miljarder kronor årligen. Därav utgörs 500 – 600 miljoner kronor av mervärdesskatt.

Skatteverket har i en promemoria gjort en uppskattning av svarta arbetsinkomster (Skatteekonomiska meddelanden, nr 47, av den 7 oktober 2005). Uppskattningen baseras på resultat av revisioner avseende inkomstskatt företagna från 1995 till 2003. Promemorian ger stöd för att byggbranschen är en av de branscher där det finns ett större problem med skattefusk.

Oaktat vad *Sveriges advokatsamfund* anför finner regeringen, i likhet med de flesta remissinstanserna, att undandragandet av skatter och avgifter inom byggsektorn har stor omfattning och är av kvalificerat slag. Som närmare har utvecklats i avsnitt 5.1.4 ovan har detta skatteundandragande negativa konsekvenser för bl.a. konkurrens, nyetableringar, arbetstagare och det allmänna. Exempelvis leder det förhållandet att mervärdesskatt upp bärs utan att den betalas vidare till staten inte bara till inkomstförluster för staten, utan också till att oärliga företag kan erbjuda varor eller tjänster till lägre priser än konkurrenter som gör rätt för sig.

Byggsektorn har haft tid att på frivillig väg åstadkomma förbättringar som minskar skatte- och avgiftsundandragandet. Förbättringar har också kommit till stånd. Företrädare för byggsektorn har emellertid framfört att det är svårt att administrera kontrollen av underleverantörer mer än ett led ned i en entreprenadkedja. De åtgärder som vidtagits på vissa håll

inom byggsektorn är bl.a. av det skälet inte tillräckliga för att motverka skatteundandragandet.

Regeringen anser att skatteundandragandet inte heller kan stävjas enbart genom ökade kontroll- eller informationsinsatser. Riksskatteverkets kontrollprojekt visar på avsevärda svårigheter att genom kontroll komma till rätta med det aktuella skatteundandragandet.

Mot bakgrund av det anförda bör lagstiftningsåtgärder vidtas som kan försvåra skatteundandragandet inom byggsektorn. I lagrådsremissen lämnas förslag som syftar till att motverka undandragandet av mervärdesskatt. Regeringen ansluter sig således inte till *Näringslivets Regelnämnds* uppfattning att frivilliga åtgärder kombinerat med en eventuell utökad kontroll från Skatteverkets sida, borde vara förstahandsalternativet

Det nationella utrymmet för att vidta lagstiftningsåtgärder avseende mervärdesskatt är i viss mån begränsat. Som medlem i Europeiska unionen är Sverige skyldigt att utforma sitt mervärdesskattesystem i enlighet med EG:s mervärdesskatteregler. Lagstiftningsåtgärder mot det aktuella skatteundandragandet måste därför utarbetas med beaktande av regleringen i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Fortifikationsverket och *Svenska Byggnadsarbetareförbundet* påpekar att undandragande av skatt sker även i andra sektorer än byggsektorn. *Fortifikationsverket* kan ställa sig bakom införandet av särskilda åtgärder endast om sådana åtgärder generellt skall tillämpas i förhållandet mellan uppdragstagare och uppdragsgivare. *Byggnadsarbetareförbundet* anser att regeringen bör överväga att bredda systemet. Regeringen är medveten om att skatteundandragande förekommer även inom andra sektorer av näringslivet än byggsektorn. Problemen med undandragande av mervärdesskatt inom byggsektorn är dock stora och väldokumenterade. Regeringen finner att en särskild lösning för den sektorn är motiverad. En generell tillämpning av antytt slag av den åtgärd som föreslås i det följande – omvänd skattskyldighet – är dessutom knappast förenlig med EG:s mervärdesskatteregler. För att omvänd skattskyldighet skall kunna tillämpas krävs bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Som en allmän förutsättning för sådant tillstånd gäller att åtgärden i fråga skall ha en begränsad omfattning och som en följd därav stå i proportion till det eftersträvade syftet. Det kan nämnas att rådet i bemyndigandet för Tyskland att införa omvänd skattskyldighet inom byggsektorn framhöll att förslaget var begränsat till två specifika branscher – bygg- och anläggningsbranschen – där förlusterna av mervärdesskatt blivit ohållbart stora (jfr avsnitt 5.5 ovan och beaktandesats 2 i beslut 2004/290/EG).

6.2 Omvänd skattskyldighet införs

<p>Regeringens förslag: Regler om omvänd skattskyldighet införs i mervärdesskattelagen (1994:200) för att motverka undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn.</p>
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Skatteverket, FAR, Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Länsstyrelsen i Västra Götalands län, Statens Fastighetsverk, Banverket, Konkurrensverket, Nämnden för offentlig upphandling, Lunds universitet, Sveriges Byggindustrier m.fl., NCC AB, SABO, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, Hyresgästföreningen Riksförbundet, Landsorganisationen i Sverige (LO) samt Svenska Väg- och Vattenbyggares riksförbund* tillstyrker förslaget. *Ekobrottsmyndigheten, Skanska Sverige AB och Stockholms kommun* ställer sig positiva till förslaget. *Boverket* anser att förslaget är lovvärt. Dessa remissinstanser har därutöver anfört bl.a. följande. *Länsstyrelsen i Västra Götalands län:* Ett administrationsavdrag bör införas som kompensation för de kostnader som företagen åsamkas. *Sveriges Byggindustrier m.fl.:* Förslaget medför administrativa problem. Det ger också upphov till en likviditetsförlust för uppdragstagaren i och med att denne inte får tillgång till medel motsvarande uppdragsgivarens momsbetalning att betala sin egen ingående moms vid anskaffningar. *NCC AB:* Trots att åtgärden medför nackdelar bör den införas eftersom den väsentligt försämrar de oseriösa företagens ekonomiska kalkyl för att nyttja svart arbetskraft. Den tröskeeffekt som därigenom uppstår innebär att en stor grupp oseriösa företag slås ut från marknaden. *Skanska Sverige AB:* De positiva effekterna i form av försvärad skatteflykt överväger klart nackdelarna. De administrativa merkostnaderna är relativt begränsade och den negativa likviditetseffekt som kan uppstå för uppdragstagaren borde också kunna bli av begränsad betydelse. *SABO:* Förslaget leder till ökade kostnader hos de fastighetsförvaltande företagen, vilket kan komma att få en hämmande effekt på viljan till ny- och ombyggnad samt underhåll av fastigheter. De administrativa olägenheter som uppkommer hos företagen torde uppvägas av metodens fiskala fördelar.

Kammarrätten i Jönköping, Domstolsverket, Datainspektionen, Svenska Byggnadsarbetareförbundet, Sif, Svenska Målarförbundet, Svenska Elektrikerförbundet samt *Skogs- och Träfacket* har ingen erinran mot att förslaget genomförs. *Svenska Revisorsamfundet* motsätter sig inte förslaget.

Vägverket anför att förslaget medför en ökad administration och att en utredning bör ske av hur förslaget påverkar de mindre företagens villkor innan beslut fattas.

Göta hovrätt anför att ett system med skattskyldighet för förvärvaren bryter mot de grundläggande principer som mervärdesskatten vilar på.

Kommerskollegium anser att Sverige bör avstå från regler som innebär avvikelser från harmoniserade regler. *Byggherreforum* avstyrker att förslaget genomförs utan att för byggbranschen kostnadsbesparande förslag införas som gör att den totala kostnadsbelastningen inte ökar.

NUTEK, Näringslivets skattedelegation, Föreningen Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige, Svenska Handelskammarsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Företagarna och Sveriges advokatsamfund avstyrker förslaget. Dessa remissinstanser har därutöver anfört bl.a. följande. *NUTEK:* Intresset att komma till rätta med fusket med mervärdesskatt kan inte anses uppväga de nackdelar i form av ökad administrativ börda, mer komplicerade regler samt försämrad likviditet

hos uppdragstagarna som förslaget medför. *Näringslivets skattedelegation*, med instämmande av *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Svenska Handelskammarförbundet*: Förslaget innebär att uppdragstagaren vid faktureringen måste ta ställning till om mervärdesskatt skall tas ut eller inte i varje enskilt fall med besvärliga gränsdragningsfrågor som följd. Ett införande av omvänd skattskyldighet bör ses över i ett större sammanhang. *Fastighetsägarna Sverige* anför dessutom att förutsättningarna för att bygga bostäder ytterligare försämrats. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser också att ett införande av omvänd skattskyldighet bör ses över i ett större sammanhang. *Företagarna*: Omvänd skattskyldighet kommer att bli ytterligare ett undantag som riskerar att leda till felaktigheter av framför allt företag som normalt inte är verksamma inom byggsektorn. *Sveriges advokatsamfund*: Komplexiteten i regelsystemet är redan nu påtaglig och omvänd skattskyldighet kommer att medföra stora redovisningstekniska och definitionsmässiga problem för företagen.

Skälen för regeringens förslag: Det bortfall av mervärdesskatt inom byggsektorn som påtalats av *Skatteverket* uppstår genom att företag som utför byggtjänster eller hyr ut arbetskraft för utförande av byggtjänster underlåter att till staten redovisa och betala in den mervärdesskatt som de tar ut av sina kunder. Undandragandet av mervärdesskatt avser således utgående skatt. De företag som tillhandahållits byggtjänsterna eller arbetskraften kan normalt som ingående skatt dra av den mervärdesskatt som de fakturerats och betalat.

I promemorian föreslås att omvänd skattskyldighet införs för att motverka undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Vid omvänd skattskyldighet blir förvärvaren skattskyldig i stället för leverantören av en vara eller den som tillhandahåller en tjänst, dvs. i stället för säljaren eller tillhandahållaren. Förvärvaren blir således redovisnings- och betalningsskyldig för den utgående skatt som skall betalas med anledning av att varan eller tjänsten i fråga omsätts. Det innebär att förvärvaren skall beräkna en utgående skatt på fakturabeloppet och redovisa skatten i sin deklaration. Förvärvaren kan sägas beskatta sig själv. Samtidigt kan förvärvaren – om denne har full avdragsrätt – göra avdrag med eller ansöka om återbetalning av samma skattebelopp, såsom ingående skatt, i sin deklaration. I sådant fall kommer följaktligen resultatet av denna transaktion att bli ± 0 i förvärvarens deklaration. (För det fall förvärvaren gjort andra förvärv, exempelvis i form av anskaffning av material, kan den ingående skatt som denne ådragit sig komma att överstiga den utgående skatten. Deklarationen kommer då att vara ”negativ”. I sådant fall har förvärvaren rätt till återbetalning av överskjutande ingående skatt.)

Av det anförda följer att förvärvaren vid omvänd skattskyldighet inte betalar ett mervärdesskattebelopp till den som tillhandahåller en tjänst. Tillhandahållaren får således inte tillgång till ett mervärdesskattebelopp som denne i strid mot regelverket ges möjlighet att behålla, i stället för att rätteligen redovisa och betala in skatten till staten. Det undandragande av utgående skatt som konstaterats inom byggsektorn skulle således kunna stävjas genom tillämpning av omvänd skattskyldighet.

Sjätte direktivet medger inte användning av omvänd skattskyldighet vid nationella tillhandahållanden av byggtjänster eller uthyrning av

arbetskraft. Omvänd skattskyldighet i detta fall skulle därför innebära ett avsteg från EG:s mervärdesskatteregler. Medlemsstaterna kan 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 (se avsnitt 5.3 ovan). Genom sådana bemyndiganden har vissa medlemsstater tillåtits tillämpa omvänd skattskyldighet beträffande den aktuella typen av tjänster för att förhindra skattefusk (se avsnitt 5.5 ovan). Kommissionen har dessutom nyligen föreslagit att sjätte direktivet skall ändras på så sätt att alla medlemsstater får möjlighet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid omsättning av dessa tjänster (se avsnitt 5.6 ovan). Därutöver förekommer omvänd skattskyldighet i vissa fall inom mervärdesskattesystemet, främst i samband med gränsöverskridande transaktioner. Omvänd skattskyldighet är följaktligen en beprövad teknik. Oaktat vad *Göta hovrätt* anför om att omvänd skattskyldighet bryter mot de principer som mervärdesskatten vilar på, genom att skatt i praktiken inte kommer att tas ut i varje transaktionsled, är således tekniken med sådan skattskyldighet möjlig inom mervärdesskattesystemet. När det gäller *Kommerskollegiums* synpunkt att Sverige bör avstå från regler som innebär avvikelser från harmoniserade regler tillämpar som framgått flera medlemsstater omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

Enligt vad som framkommit har de medlemsstater som tillämpar omvänd skattskyldighet vid omsättning av den aktuella typen av tjänster funnit att åtgärden effektivt motverkar undandragande av skatt. Flera remissinstanser, bl.a. *Skatteverket*, bedömer att omvänd skattskyldighet bör kunna stävja fusk med mervärdesskatt. Regeringen ansluter sig till den bedömningen. Fördelen med att tillämpa omvänd skattskyldighet inom byggsektorn blir att den slutliga betalningsskyldigheten åläggs företag högre upp i leverantörskedjan, med en i normalfallet bättre fullgörandegrad vad avser skattebetalning. En nackdel med åtgärden är att möjligheten att göra en avstämning mellan ett byggföretags redovisning av utgående respektive ingående skatt kommer att minska, eftersom många företag kommer att lämna negativa deklarerationer. Kontrollmöjligheterna kan därför i viss mån komma att försämrats. Ofta är det emellertid redan för närvarande inte möjligt att göra en löpande avstämning mellan ett byggföretags redovisning av utgående och ingående skatt. Detta eftersom många företag som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad utnyttjar möjligheten att skjuta upp redovisningen av utgående skatt vid betalning i förskott eller a conto (13 kap. 14 § mervärdesskattelagen [1994:200, ML]). När det gäller att motverka skatteundandragande inom byggsektorn får fördelarna med omvänd skattskyldighet anses klart överväga nackdelarna.

Omvänd skattskyldighet innebär en avvikelse från huvudregeln enligt vilken den som omsätter en vara eller tjänst är skattskyldig. För det fall omvänd skattskyldighet gäller beträffande viss eller vissa omsättningar måste den som tillhandahåller tjänster av det aktuella slaget ta ställning till huruvida sådan skattskyldighet skall tillämpas i det enskilda fallet eller ej. Omvänd skattskyldighet medför därför, som många remissinstanser påpekat, att den administrativa hanteringen av mervärdesskatten kan bli i viss mån mer betungande och komplicerad, och därmed mer kostsam. Den extra administrativa hanteringen som omvänd skatt-

skyldighet kan medföra bedöms dock bli av begränsad betydelse och får därför anses vara acceptabel. Särregler av detta slag kan också ge upphov till vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem. Jämfört med förslaget i promemorian får förslaget i lagrådsremissen dock anses innebära en tydligare beskrivning av de tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet (se avsnitt 6.3.1). Några större gränsdragningsproblem bör därför inte uppkomma i det avseendet. De negativa konsekvenser som en ordning med omvänd skattskyldighet kan leda till får vägas mot det stora behovet av att vidta åtgärder för att motverka skatteundandragandet inom byggsektorn.

Näringslivets skattedelegation, Föreningen Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige, Svenska Handelskammarförbundet och Lantbrukarnas Riksförbund anför att omvänd skattskyldighet bör ses över i ett större sammanhang, med andra ord i praktiken ges en mer generell tillämpning. Det kan konstateras att nackdelarna med denna åtgärd i form av ökad administrativ börda delvis även skulle föreligga vid en sådan mer omfattande tillämpning. För det fall omvänd skattskyldighet generellt skulle gälla vid transaktioner mellan företag, måste företag som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst nämligen kontrollera förvärvarens status och således ta ställning till om denne är "företagare". Synpunkten att omvänd skattskyldighet bör ses över i ett större sammanhang har i övrigt bemötts i avsnitt 6.1.

Mervärdesskattesystemet påverkar företagen ur likviditetssynpunkt. Under förutsättning att företagen får betalt av sina kunder innan de själva skall betala in mervärdesskatt och att nettoskatten är positiv, dvs. att den utgående skatten är större än den ingående, erhåller de en skattecredit. Värdet av denna kredit är den ränta som de skulle ha fått betala om de i stället hade lånat motsvarande belopp. Jämfört med om huvudregeln skulle bibehållas – enligt vilken den som omsätter en byggtjänst är skattskyldig – medför omvänd skattskyldighet likviditetseffekter både för dem som tillhandahåller den aktuella typen av tjänster och för förvärvarna. Likviditetseffekterna är positiva för förvärvarna samt negativa för tillhandahållarna (se mer om detta i avsnitt 9 nedan).

Flera remissinstanser anför att omvänd skattskyldighet i praktiken innebär att systemet med uppskjuten beskattning av a conto-betalningar enligt 13 kap. 14 § ML inte kan användas, vilket skulle medföra ett fördyrat bostadsbyggande. Det är dock möjligt att behålla det systemet även vid ett införande av omvänd skattskyldighet och i lagrådsremissen lämnas ett förslag med den innebörden. (Angående denna fråga, se avsnitt 6.5 nedan).

Sammantaget anser regeringen att de kostnadsökningar som kan uppstå för företagen vid tillämpning av omvänd skattskyldighet bör bli relativt begränsade. Den nackdel som kostnadsökningarna innebär får vägas mot intresset av att försöka komma till rätta med skatteundandragandet och mot den fördel som består i att de företag som gör rätt för sig i fråga om betalning av mervärdesskatt kommer att gynnas av att ohederliga företag får svårare att verka på marknaden. I avsnitt 9 har bedömts vilka konsekvenser förslagen i lagrådsremissen får för bl.a. små företag. En sådan bedömning har efterlysts av *Vägverket*. Regeringen finner att dessa konsekvenser inte är sådana att omvänd skattskyldighet inte bör införas. När det gäller kostnaderna för bostadsproduktionen bedömer regeringen i

enlighet med vad som anförs i avsnitt 9 och till skillnad från *SABO* och *Fastighetsägarna Sverige* att förslagen i lagrådsremissen endast marginellt kan komma att påverka dessa kostnader.

Ett på senare tid alltmer uppmärksammat problem som förekommer bl.a. inom byggsektorn är att större företag låter bli att betala sina fakturor i tid. I dessa fall uppstår även en mervärdesskatterättslig problematik, genom att fordringsägaren, t.ex. en underentreprenör till ett byggföretag, utsätts för likviditetspåfrestningar eftersom denne är skyldig att redovisa och betala utgående skatt trots utebliven betalning från kunden. Vid omvänd skattskyldighet flyttas skattskyldigheten över från underentreprenören till byggföretaget. I det fall underentreprenören tillhandahållit byggföretaget en sådan tjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet är det följaktligen byggföretaget som skall redovisa och betala den mervärdesskatt som skall tas ut i anledning av denna transaktion. För det fall byggföretaget inte i tid betalar fakturan till underentreprenören slipper denne, när omvänd skattskyldighet gäller, att betala in utgående skatt. Problemet som består i att underentreprenören måste betala in utgående skatt vid utebliven betalning från kunden avhjälpas således genom omvänd skattskyldighet. Det grundläggande problemet, nämligen att de större företagen låter bli att betala sina fakturor i tid, avhjälpas givetvis inte genom omvänd skattskyldighet.

Vid en samlad bedömning finner regeringen att fördelarna med omvänd skattskyldighet överväger nackdelarna. I likhet med en majoritet av remissinstanserna anser regeringen därför att omvänd skattskyldighet bör införas för att motverka undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Mot bakgrund av den kritik som framförts mot denna åtgärd bör det emellertid övervägas om tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet skall begränsas jämfört med vad som föreslås i promemorian (se nedan avsnitt 6.3.2). Genom ett mer begränsat tillämpningsområde med avseende på vilka företag som skall omfattas av omvänd skattskyldighet skulle den risk för en felaktig tillämpning av reglerna av företag som normalt inte är verksamma inom byggsektorn som påpekas av *Företagarna* kunna begränsas.

Av det ovan anförda följer att regeringen anser att det inte finns anledning att såsom *Byggherreforum* föreslår lägga fram kostnadsbesparande förslag för byggsektorn i detta sammanhang. Regeringen anser heller inte att det finns anledning att som *Länsstyrelsen i Västra Götalands län* föreslår införa ett administrationsavdrag.

6.3 Tillämpningsområdet

6.3.1 Tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet

Bakgrund: Begrepp liknande ”bygg- och anläggningsverksamhet” förekommer i den skatterättsliga lagstiftningen. I inkomstskattelagen (1999:1229) används t.ex. begreppen ”byggnadsrörelsen” och ”byggnadsarbeten”. Även i kommunalskattelagen (1928:370), som föregick inkomstskattelagen, förekom liknande begrepp. I mervärdesskattelagen (1994:200, ML) används begreppen ”byggnadsrörelse”, ”byggnadsentreprenader” samt ”byggnads- och anläggningsarbeten” (se t.ex. 2 kap. 7 §

ML), liksom ”byggnads- eller anläggningsentreprenad” (8 a kap. 6 § och 13 kap. 14 § ML). De nämnda begreppen definieras emellertid inte i lagtexten. I mervärdesskattesammanhang används också begreppen ”byggnadsverksamhet” och ”bygg tjänst” (se avsnitt 5.4.2).

Standarden för svensk näringsgrensindelning, SNI, är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter (företag, arbetsställen etc.) till näringsgrenar och branscher. SNI 2002 gäller fr.o.m. den 1 januari 2003 och tillämpas som standard i Statistiska centralbyråns (SCB) företags- och arbetsställeregister, årsstatistiken och korttidsstatistiken. SNI 2002 baseras på EG:s reviderade näringsgrensstandard, NACE Rev. 1.1 (Nomenclature statistique des Activités Economiques dans les Communautés Européennes). NACE Rev. 1.1 skall tillämpas inom EG från den 1 januari 2003 (se kommissionens förordning (EG) nr 29/2002 av den 19 december 2001 om ändring av rådets förordning (EEG) nr 3037/90 om statistisk näringsgrensindelning i Europeiska gemenskapen⁵).

I Meddelanden i samordningsfrågor för Sveriges officiella statistik (MIS 2003:2) har SCB presenterat struktur och innehållsbeskrivningar på olika nivåer för SNI 2002.

Enligt den övergripande nivån – avdelningsnivå – i SNI 2002 indelas de olika verksamhetsarterna i bl.a. jordbruk, jakt och skogsbruk (A); tillverkning (D); byggverksamhet (F); partihandel och detaljhandel (G); samt fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänster (K).

I SNI 2002 finns en uppräkningslista av aktiviteter som är hänförliga till ”byggverksamhet” (F). Med byggverksamhet avses mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader samt uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare. De sistnämnda grupperna är i sin tur indelade i olika under- och detaljgrupper.

I *bilaga 3* och *4* återfinns utdrag ur SNI 2002 med avseende på avdelning F, byggverksamhet, huvudgrupp 45.

Verksamheter åsätts SNI-koder huvudsakligen för statistikändamål. SNI-koderna har dock i vissa fall givits andra betydelser och verkningar än att enbart tjäna som underlag för statistik. Som exempel kan nämnas att i energiskattesammanhang har SNI-koden använts som hjälpmedel vid klassificering av industriproduktion. Ett annat exempel är att avgränsningen av verksamheter som enligt lagen (2003:113) om elcertifikat undantas vid beräkning av kvotplikten sker med vägledning av åsatta SNI-koder (prop. 2002/03:40 s. 111 och 176). NACE har dessutom betydelse vid bestämmande av huruvida byggentreprenad föreligger eller inte enligt 1 kap. 5 § lagen (1992:1528) om offentlig upphandling. Enligt den paragrafen definieras byggentreprenad på följande sätt. ”Byggentreprenad: utförande eller både projektering och utförande av ett arbete, som kan hänföras till en verksamhet som anges i avdelning C i bilagan till denna lag, eller ett byggnads- eller anläggningsarbete i sin helhet, vars resultat självständigt kan fullgöra en teknisk och ekonomisk funktion.” I den nämnda avdelning C finns en förteckning över vad som utgör byggnads- och anläggningsarbete enligt NACE. Innehållet i den

⁵ EGT L 6, 10.1.2002, s. 3.

förteckningen motsvarar huvudsakligen avdelning F, byggverksamhet, huvudgrupp 45, i SNI 2002.

En verksamhet tilldelas SNI-kod utifrån de uppgifter som företrädare för verksamheten lämnar till Skatteverket vid skatte- och avgiftsanmälan. Det görs ingen kontroll av om 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 ett företag få till stånd en ändring av den åsatta koden.

Regeringens förslag: Vid omsättning inom landet av följande tjänster skall förvärvaren vara skattskyldig för mervärdesskatt, i stället för den som tillhandahåller tjänsten (omvänd skattskyldighet): Tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader, byggstädning, uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare eller av arbetskraft för den nämnda typen av aktiviteter. Innebörden av dessa begrepp skall i förekommande fall vara densamma som enligt gällande koder för Svensk standard för näringsgrensindelning (SNI-koder).

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men den lagtekniska utformningen var något annorlunda och Svensk standard för näringsgrensindelning skulle enbart tjäna som vägledning vid bedömning av vilka tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet.

Remissinstanserna: *Lunds universitet* föreslår att termen byggverksamhet ändras till byggarbeten med hänvisning bl.a. till att en användning av ordet verksamhet kan medföra att det tvärtemot avsikten med förslaget ifrågasätts huruvida omvänd skattskyldighet gäller beträffande enstaka transaktioner utförda av någon som inte varaktigt och självständigt bedriver byggverksamhet. *Nämnden för offentlig upphandling* föreslår att definitionen av byggverksamhet samordnas med definitionen av byggtreprenad i lagen (1992:1528) om offentlig upphandling. *Banverket* förutsätter att tydliga kriterier för vad som skall hänföras till byggtreprenad kommer att utformas samt anför att problemet med avgränsning mellan byggande och projektering bör göras föremål för ytterligare övervägande. *Vägverket* anser att en kompletterande exemplifiering av vilka byggtjänster som utgör byggverksamhet vore önskvärd och att anvisningar skall tas fram. *Sveriges Arkitekter* anser att arkitekt- och byggkonsultverksamhet helt och hållet bör uteslutas från tillämpning av omvänd skattskyldighet. *Skatteverket* anför att den föreslagna definitionen av byggverksamhet innebär ett vidare begrepp än de äldre begreppen byggnads- och anläggningsentreprenad, vilket verket ser som positivt. Skatteverket anser att det behöver förtydligas hur försäljningar av utrustningar och maskiner med montering (installation) skall bedömas. Verket utgår från att omvänd skattskyldighet endast skall tillämpas i de fall installation sker för byggnadens allmänna ändamål och inte i de fall installationen sker för den särskilda verksamhet som skall bedrivas i byggnaden eller

anläggningen. *FAR* anser att ytterligare utredning bör ske avseende gränsdragningsproblem och andra tillämpningsproblem.

Skälen för regeringens förslag: De utredningar som har gjorts av Riksskatteverket visar att undandragandet av skatt och avgifter förekommer inom stora delar av byggsektorn (se Riksskatteverkets rapport 2001:9, s. 31, och rapport 2002:6, s. 55). Problemet rör således inte enbart vissa delar av denna sektor. Med hänsyn härtill bör omvänd skattskyldighet tillämpas på ett brett spektrum av byggtjänster. Utredningarna har visat att en väsentlig del av undandragandet av mervärdesskatt sker i samband med att arbetskraft hyrs ut för att utföra byggtjänster. Omvänd skattskyldighet bör därför gälla också vid den typen av tillhandahållanden.

Promemorians förslag innebär ett tillämpningsområde med denna innebörd. Bl.a. föreslås att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning av tjänster som innebär uppdrag att utföra byggverksamhet. Med byggverksamhet avses därvid verksamhet avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till mark- och grundarbeten, uppförande, undanröjande, renovering, underhåll eller installation. I promemorian uttalas att SNI bör tjäna som vägledning vid tolkningen av begreppet byggverksamhet.

Remissinstanserna har i och för sig inte invänt mot den föreslagna metoden för avgränsning av tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet. Den bör därför i princip användas. En allmän invändning som framförts av flera remissinstanser mot omvänd skattskyldighet är dock att denna åtgärd kan komma att medföra gränsdragnings- och tolkningsproblem (se avsnitt 6.2). Förtydliganden av lagtexten bör därför eftersträvas.

Omvänd skattskyldighet bör i enlighet med det anförda tillämpas på den typ av tjänster som innebär att ”byggverksamhet” föreligger enligt gällande Standard för svensk näringsgrensindelning, SNI (avdelning F, huvudgrupp 45, i gällande SNI; SNI 2002). Termen byggverksamhet bör dock som *Lunds universitet* anført inte användas i lagtexten, bl.a. eftersom den felaktigt kan ge intryck av att enstaka transaktioner utförda av någon som inte bedriver byggverksamhet inte omfattas av omvänd skattskyldighet. I stället bör det av lagtexten framgå att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning av tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande SNI-koder kan hänföras till mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader samt uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare. I lagtexten bör således de olika grupper som hänförs till byggverksamhet i SNI räknas upp. En sådan uppräkningslista får, jämfört med förslaget i promemorian, också anses ge en något klarare och mer komplett bild av vilka tjänster som avses, vilket ligger i linje med vad *FAR*, *Banverket* och *Vägverket* anført. Dessutom blir kopplingen till SNI mer direkt, naturlig och tydlig. Regeringen förslag innebär att det inte görs någon samordning med den definition av byggentreprenad som används i lagen om offentlig upphandling, vilket föreslagits av *Nämnden för offentlig upphandling*. Fördelen med att ha en koppling till SNI-systemet, i stället för som enligt den nämnda lagen till NACE (se avsnittet bakgrund ovan), är att de detaljerade anvisningar

som SCB utformat när det gäller innebörden av byggverksamhet därmed blir användbara i detta sammanhang.

I promemorian föreslås att vad som utgör byggverksamhet enligt SNI bör tjäna som vägledning vid tolkning av vilken typ av tjänster som skall omfattas av omvärd skattskyldighet. Regeringen anser dock som framgått att innebörden av de begrepp som enligt ovan föreslås skall vara densamma som i gällande SNI. SNI skall således inte enbart vara vägledande. Innebörden av t.ex. ”mark- och grundarbeten” skall följaktligen vara den som framgår av SNI (kod 45.1 enligt gällande SNI; SNI 2002) osv.

Tidigare har enligt SNI byggstädning hänförts till slutbehandling av byggnader, ”annan slutbehandling av byggnader”. Så är dock inte fallet längre. Byggstädning är en vanligt förekommande tjänst i samband med bygg- och anläggningsarbeten som i likhet med promemorians förslag bör omfattas av omvärd skattskyldighet. Detta bör uttryckligen anges i lagtexten.

Som nämnts inledningsvis bör omvärd skattskyldighet gälla också beträffande tjänster som innebär att arbetskraft hyrs ut för att utföra den aktuella typen av byggtjänster.

Det förhållandet att ett uppdrag ges till ett företag som har åsatts SNI-koden för byggverksamhet (45) som huvud- eller sidokod bör inte i sig medföra att omvärd skattskyldighet skall tillämpas. Avgörande skall i stället vara tjänstens art. Den föreslagna ordningen innebär följaktligen att bedömningen av huruvida omvärd skattskyldighet skall tillämpas eller inte skall göras med utgångspunkt från det specifika uppdraget, dvs. tjänsten i fråga, och inte med beaktande av uppdragstagarens verksamhet som sådan eller den SNI-kod som åsatts för verksamheten.

En byggnads- eller anläggningsentreprenad betraktas som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. Skattskyldigheten omfattar även material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Detta följer av allmänna principer. Att omvärd skattskyldighet skall gälla vid omsättning av en tjänst som innebär att bygg- och anläggningsarbete utförs betyder att denna skattskyldighet skall omfatta hela omsättningen, dvs. både själva arbetet samt material och andra varor som används. Motsvarande gäller i samband med att tjänster bestående i mark- och grundarbeten, bygginstallation eller slutbehandling av byggnader utförs, i de fall transaktionerna innefattar både arbete och material eller andra varor. För sådana omsättningar kommer hela ersättningen att utgöra beskattningsunderlag för de tillhandahållande som omfattas av omvärd skattskyldighet (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML).

Om ett företag enbart levererar byggmaterial skall en sådan omsättning däremot inte omfattas av omvärd skattskyldighet, oavsett om företaget är ett s.k. byggföretag eller inte. En sådan transaktion innebär omsättning av en vara och inte omsättning av en tjänst. Om det i leverantörens åtagande även ingår att utföra t.ex. bygg- och anläggningsarbete, omfattas dock hela omsättningen av omvärd skattskyldighet.

En grundläggande förutsättning för mervärdesbeskattning i Sverige är att omsättningen i fråga sker inom landet. Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § första stycket ML). Huruvida en tjänst som innebär uthyrning av arbetskraft är omsatt inom landet framgår av 5 kap. 7 § ML. I enlighet

med det anförda förutsätter tillämpning av omvänd skattskyldighet att tjänsten är omsatt i Sverige.

Närmare om vilka tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet

I syfte att fastställa vilka typer av tjänster som avses bli omfattade av omvänd skattskyldighet lämnas nedan en redogörelse för den nu gällande SNI — SNI 2002 — när det gäller innebörden av ”byggverksamhet” i avdelning F, huvudgrupp 45. Redogörelsen baseras huvudsakligen på SCB:s Meddelanden i samordningsfrågor för Sveriges officiella statistik, MIS 2003:2. Ytterligare och än mer detaljerade uppgifter om vad för slags arbeten etc. som kan hänföras till byggverksamhet finns dessutom i ett annat dokument från SCB, ”SNI-kodsorterad SNI 2002”. Det sistnämnda dokumentet uppdateras löpande av Statistiska Centralbyrån. De nämnda dokumenten återges delvis i *bilaga 3* och *4*.

Av MIS 2003:2 framgår att byggverksamhet generellt sett omfattar allmän byggverksamhet, specialiserade bygg- och anläggningsarbeten för byggnader och anläggningar, bygginstallationer samt slutbehandling av byggnader, nybyggnation, reparationer, tillbyggnader och ombyggnader, uppförande av monteringsfärdiga byggnader eller konstruktioner på plats och uppförande av byggnader av tillfälligt slag. Det framgår också att byggverksamhet inte omfattar bl.a. uppförande eller installation av industriutrustning, arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet eller projektledning vid byggverksamhet.

Som framgått ovan görs i SNI en indelning av verksamhetsarterna på olika nivåer. Med *mark- och grundarbeten* (SNI-kod 45.1) avses dels ”rivning av hus; markarbeten”, dels ”markundersökning”. Rivning av hus och markarbeten omfattar bl.a. rivning av byggnader och andra byggkonstruktioner, röjning av byggplatser och markarbeten såsom schaktning, utfyllning och sprängning. Markundersökning omfattar bl.a. provborrning och provtagning i samband med byggnads- och anläggningsarbete.

Med *bygg- och anläggningsarbeten* (SNI-kod 45.2) avses i SNI 2002 uppförande av hus och andra byggnadsverk; takarbeten; anläggning av motorvägar, vägar, flygfält och idrottsanläggningar; vattenbyggnad samt andra bygg- och anläggningsarbeten. En närmare specificering av verksamheterna som omfattas respektive inte omfattas finns i innehållsbeskrivningen till SNI 2002.

Av innehållsbeskrivningen framgår att uppförande av hus och andra byggnadsverk inte omfattar arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet eller projektledning vid byggande. Dessa typer av verksamhet hänförs överhuvudtaget inte till bygg- och anläggningsarbeten eller, som nämnts ovan, till övriga typer av byggverksamhet i avdelning F, huvudgrupp 45 i SNI 2002. Den typen av verksamhet hänförs i stället till ”avdelning K, 74 Fastighets- och Uthyrningsverksamhet, Företagstjänster”, under ”arkitekt- och teknisk konsultverksamhet o.d.” (SNI-kod 7420). Tjänster bestående i t.ex. projektering och ritning av byggnader omfattas således inte av byggverksamhet. I mervärdesskattelagen görs också en åtskillnad mellan å ena sidan byggnads- och anläggningsarbeten och å andra sidan ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster (2 kap.

7 § andra stycket och 8 § andra stycket ML). Av det sagda följer att arkitekt- och byggkonsultverksamhet samt projektledning vid byggverksamhet inte hänförs till den typ av tjänster som det i lagrådsremissen föreslås att omvänd skattskyldighet skall tillämpas på. Enligt vad som framkommit finns det inte ett problem med undandragande av mervärdesskatt i samband med att arkitekt-, byggkonsult- och projektledningstjänster tillhandahålls. Dessa verksamheter kännetecknas inte på samma sätt som vissa delar av byggsektorn av långa entreprenadkedjor, vilket underlättar användandet av svart arbetskraft. Mot bakgrund av det anförda bör omvänd skattskyldighet inte gälla vid tillhandahållanden av arkitekt- och byggkonsulttjänster samt tjänster bestående i projektledning vid byggverksamhet. Härigenom tillmötesgår *Sveriges Arkitekter* och det finns inte något behov av att som *Banverket* har efterlyst ytterligare överväga frågan om avgränsning mellan byggande och projektering.

Med *bygginstallationer* (SNI-kod 45.3) avses elinstallationer, isoleringsarbeten, VVS-arbeten och andra bygginstallationer. Av SNI 2002 framgår att ”andra bygginstallationer” bl.a. utgörs av byggande av stängsel, staket och liknande inhägnader, uppsättning av permanenta skyltar samt installation av centralsugare, markiser och persienner.

Skatteverket efterlyser förtydliganden när det gäller behandlingen av försäljning av utrustning och maskiner med montering eller installation.

Beträffande transaktioner som inbegriper montering eller installation behöver det när omvänd skattskyldighet skall tillämpas tas ställning till dels huruvida transaktionen innebär att en vara eller en tjänst omsätts och – för det fall ett tillhandahållande av tjänst anses föreligga – dels huruvida tjänsten kan hänföras till bygginstallation. Generellt sett gäller att om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan, som antytts, omsättningen i förhållande till kunden anses som en omsättning av vara. Det blir då överhuvudtaget inte aktuellt att tillämpa det slag av omvänd skattskyldighet som nu föreslås införd. (I sjätte mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen finns beskattningslandsregler avseende den situationen att en omsättning av varor som installeras eller sammansätts anses som en omsättning av vara, artikel 8.1 a andra och tredje meningarna i sjätte direktivet samt 5 kap. 2 § första stycket 2 ML). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i stället anses utgöra omsättning av tjänst (se *Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005*, s. 190). Exempel på det senare är reparations-tjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmaterial. Faktorer som kan ha betydelse vid bedömning av om en vara eller en tjänst föreligger är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. EG:s mervärdesskattekommitté antog 1999 en riktlinje som rör beskattningsland för transaktioner som innefattar montering eller installation av maskin (se *Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2005*, bilaga 16, s. 1005).

Beträffande bedömningen av huruvida en tjänst som inbegriper montering eller installation av utrustning och maskiner kan hänföras till bygginstallation framgår av SNI 2002 att uppförande eller installation av industriutrustning överhuvudtaget inte omfattas av byggverksamhet. Den

typen av verksamhet hänförs till en annan avdelning i SNI-systemet, D, Tillverkning, Underavdelning DK, huvudgrupp 29, ”Tillverkning av maskiner som ej ingår i annan underavdelning”. Till bygginstallation hänförs enligt SNI 2002 såvitt nu är i fråga bl.a. installation av elvärme-system, antenner, hissar och rulltrappor (som samtliga utgör exempel på elinstallation), samt dessutom bl.a. installation av centralvärme, sprinkleranläggningar, vattenledningar, ventilationsanläggningar och kylinstallationer för icke industriellt bruk (som samtliga utgör exempel på VVS-arbeten).

Mot bakgrund av det anförda innebär en tillämpning av SNI-systemet i princip att – när det gäller installation eller montering av utrustning och maskiner som mervärdesskatterettsligt bedöms utgöra tillhandahållande av tjänst – omvänd skattskyldighet kommer att gälla i de fall installationen sker för byggnadens allmänna ändamål och inte i de fall installationen sker för den särskilda verksamhet som skall bedrivas i byggnaden eller anläggningen.

Slutbehandling av byggnader (SNI-kod 45.4) innefattar enligt SNI 2002 puts-, fasad- och stuckatörsarbeten; byggnadssnickeriarbeten; golv- och väggbeläggningsarbeten; måleri och glasmästeriarbeten samt annan slutbehandling av byggnader.

Slutligen finns som redan framgått ytterligare en verksamhetskategori som hänförs till byggverksamhet i SNI 2002, nämligen *uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare* (SNI-kod 45.5).

6.3.2 Tillhandahållarens respektive förvärvarens status

Regeringens förslag: För att omvänd skattskyldighet skall gälla krävs att den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller en annan näringsidkare, som tillhandahåller en näringsidkare av det förstnämnda slaget sådana tjänster. Omvänd skattskyldighet skall gälla både när en svensk och utländsk näringsidkare omsätter respektive förvärvare den aktuella typen av tjänster.

Promemorians förslag: Vad gäller förvärvarens status innebär förslaget i promemorian ett vidare tillämpningsområde, genom att omvänd skattskyldighet föreslås gälla i alla fall när förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet.

Remissinstanserna: *Företagarna* anför att omvänd skattskyldighet innebär ett undantag från vad som normalt gäller, vilket riskerar leda till felaktigheter av framför allt företag som normalt inte är verksamma inom byggsektorn. *Bokföringsnämnden:* Om en kontantmetod för redovisning av mervärdesskatt tillåts för små enskilda näringsidkare uppkommer frågan om det inte är bättre att låta skyldigheten att betala skatt stanna kvar på den som tillhandahåller tjänsten. En annan fråga är om det kontrollbehov som föranlett förslaget tillgodoses om den som förvärvare tjänsten deklarerar mervärdesskatt endast en gång per år. Innan sådana frågor har besvarats kan det inte bedömas huruvida företag som föreslås få upprätta förenklat årsbokslut bör undantas från tillämpning av omvänd skattskyldighet.

Skälen för regeringens förslag: Omvänd skattskyldighet bör i likhet med vad som föreslås i promemorian gälla både när företag som är respektive normalt inte är verksamma inom byggsektorn tillhandahåller den aktuella typen av tjänster. För det fall reglerna inte skulle omfatta tillhandahållande företag som normalt inte är verksamma inom denna sektor finns risk för att lagstiftningen skulle kringgås. Därför bör tillämpning av omvänd skattskyldighet t.ex. inte kopplas till att den som omsätter tjänsterna har åsatts koden för byggverksamhet enligt gällande SNI.

Av motsvarande skäl bör omvänd skattskyldighet gälla både när svenska och utländska företag tillhandahåller ifrågavarande tjänster (inom landet). Enligt nuvarande 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 motverka skatteundandragande bör sådan omvänd skattskyldighet som nu föreslås vara obligatorisk, både när svenska och utländska företag tillhandahåller den aktuella typen av tjänster.

Förslaget innebär att omvänd skattskyldighet skall gälla också när arbetskraft hyrs ut för att utföra aktuellt slag av byggtjänster. 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. Förslaget får därmed i den delen betydelse enbart när både den som tillhandahåller och förvärvar tjänsten är svenska subjekt.

Frågan är därefter vilken status förvärvaren bör ha för att omvänd skattskyldighet skall gälla.

Enligt Riksskatteverkets utredningar kan en del av skatteundandragandet beskrivas som organiserad handel med svart arbetskraft. Olika konstruktioner med fristående uppdragstagare används – underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led – i syfte att försvåra för verket att upptäcka och utreda skatteundandragandet. Enligt verket sker detta undandragande vanligen längre ned i underentreprenörskedjorna. Mot denna bakgrund bör omvänd skattskyldighet gälla vid förvärv av den aktuella typen av tjänster som görs av entreprenörer oavsett entreprenadform. Tillämpningsområdet kan således inte begränsas till att gälla vid transaktioner mellan underentreprenörer i egentlig mening. Omvänd skattskyldighet bör följaktligen tillämpas dels när t.ex. total- eller generalentreprenörer förvärvar den aktuella typen av tjänster av underentreprenör, dels när underentreprenör förvärvar sådana tjänster av andra underentreprenör.

Det förekommer även att entreprenörer utför tjänster med egen svart arbetskraft direkt i förhållande till sina beställare. Den föreslagna ordningen bör därför omfatta också vissa sådana transaktioner. I enlighet härmed bör omvänd skattskyldighet gälla beträffande ett byggföretags

förvärv av tjänster av ifrågavarande slag, även i situationer då entreprenörerna är jämbördiga, s.k. delad entreprenad.

Omvänd skattskyldighet bör också gälla när byggföretag förvärvar den aktuella typen av tjänster utan att de själv är engagerade i entreprenader. Ett exempel på det är att ett byggföretag uppdrar åt någon att utföra byggarbeten på den egna rörelsefastigheten.

Av det anförda följer att omvänd skattskyldighet bör gälla vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse.

Det kan förekomma att företag som är verksamma inom andra områden än byggsektorn tillfälligt åtar sig att som mellanmän tillhandahålla köpta eller i eget namn förmedlade byggtjänster. Även sådana tillfälliga tillhandahållanden bör omfattas av omvänd skattskyldighet. Det bör således inte vara möjligt att åstadkomma att omvänd skattskyldighet inte skall gälla genom att sätta in ett icke-byggföretag i en entreprenadkedja.

Enligt förslaget i promemorian skall omvänd skattskyldighet gälla även om förvärvaren inte är verksam inom byggsektorn. Promemorians förslag innebär nämligen att omvänd skattskyldighet skall tillämpas om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet. Regeringen är tveksam till ett sådant vidsträckt tillämpningsområde när det gäller kretsen av förvärvare. Det bakomliggande problemet med skatteundandragande, som motiverar införandet av de nya reglerna, talar för en mer begränsad användning av omvänd skattskyldighet. Som framgår ovan har skatteundandragandet konstaterats ske främst inom entreprenadkedjorna, längre ned i dessa. Det tillgängliga underlaget ger således vid handen att det uttalade problemet med skatteundandragande föreligger vid tillhandahållande av den aktuella typen av tjänster till förvärvare som är verksamma inom byggsektorn. Dessutom sker, enligt vad som framkommit, en väsentlig del av skatteundandragandet i samband med att arbetskraft hyrs ut för att utföra byggtjänster. Den typen av omsättningar torde huvudsakligen inte förekomma till andra företag än sådana som är verksamma inom byggsektorn. Detta förhållande talar också för att omvänd skattskyldighet i princip bör gälla enbart vid transaktioner mellan företag verksamma inom byggsektorn. För att kunna införa omvänd skattskyldighet inom byggsektorn med avseende på rent nationella transaktioner behöver Sverige tillstånd enligt artikel 27 i sjätte direktivet. Som en allmän förutsättning för artikel 27-tillstånd krävs att den avvikande åtgärden är proportionerlig, vilket innebär att den skall vara riktad mot transaktioner som förorsakar betydande problem i form av skatteflykt eller skatteundandragande. Även utifrån aspekten att åtgärden kräver ett artikel 27-tillstånd kan det argumenteras för att tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet bör begränsas jämfört med promemorians förslag. Flera remissinstanser, bl.a. de allmänna företagsorganisationerna, är negativt inställda till att denna åtgärd införs (se redogörelsen för remissinstansernas synpunkter i avsnitt 6.2). Genom att ge systemet en mer begränsad omfattning, dvs. att det i princip endast skall omfatta aktörer inom byggsektorn, skulle dessa remissinstansers synpunkter delvis tillgodoses. Risken för att de nu föreslagna särreglerna tillämpas på ett felaktigt sätt kan dessutom minska om förvärvare utanför byggsektorn utesluts från tillämpningsområdet (jfr vad *Företagarna* anför). En sådan inskränkning ligger också till viss del i byggföretagens

intresse, eftersom den negativa likviditetseffekt som omvänd skattskyldighet ansetts medföra därigenom begränsas. En begränsad användning av omvänd skattskyldighet medför visserligen att företag som i regel är verksamma direkt i förhållande till slutkunderna, i stället för i förhållande till kunder inom byggsektorn, åtnjuter fördelar jämfört med de sistnämnda. Med hänsyn till vad som anförts ovan finner regeringen emellertid att övervägande skäl talar för att begränsa tillämpningen av omvänd skattskyldighet till förvärvare som i princip är verksamma inom byggsektorn, även om det kan medföra vissa gränsdragningsproblem. Det kan nämnas att både i Österrike och Tyskland gäller en sådan mer begränsad tillämpning av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

I likhet med vad som föreslås i fråga om den som omsätter den aktuella typen av tjänster bör – under förutsättning att de i övrigt uppfyller de krav som uppställs på förvärvarens status – både svenska och utländska förvärvare omfattas av omvänd skattskyldighet. För detta talar dels likabehandlingsskäl, dels att det annars vore lätt att kringgå syftet med reglerna genom att placera ett utländskt företag i en entreprenadkedja.

Bokföringsnämnden har väckt frågan om mindre företag bör undantas från omvänd skattskyldighet om en kontantmetod för redovisning av mervärdesskatt införs för sådana företag. I anslutning därtill undrar nämnden också om det kontrollbehov som föranlett förslaget om omvänd skattskyldighet tillgodoses om den som förvärvar tjänsten deklarerar mervärdesskatt endast en gång per år.

Regeringen har i en lagrådsremiss den 9 februari 2006, Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning, föreslagit att mindre företag skall få använda en kontantmetod för redovisning av mervärdesskatt. Förslaget innebär bl.a. följande (se också avsnitt 6.5). Företag vars årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor och som inte är skyldiga att enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) avsluta sin bokföring med en årsredovisning, får tillämpa en redovisningsmetod som innebär att den utgående skatten skall redovisas och den ingående skatten får dras av för den redovisningsperiod när betalning tas emot respektive när betalning erläggs (kontantmetod).

Regeringen gör bedömningen att den kontantmetod som föreslås i lagrådsremissen den 9 februari 2006 är förenlig med en ordning med omvänd skattskyldighet. Kontantmetoden bör göras tillämplig vid omvänd skattskyldighet (se vidare avsnitt 6.5). Redovisning enligt kontantmetoden kan inte anses bli försvårad om omvänd skattskyldighet gäller, varför någon form av undantag från reglerna om omvänd skattskyldighet inte bör göras av det skälet.

Fördelen med omvänd skattskyldighet som metod för att motverka skatteundandragande är att den som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst inte får tillgång till ett mervärdesskattebelopp från sin kund som leverantören i strid med regelverket ges möjlighet att behålla, i stället för att betala in till staten. Den effekten uppnås oavsett om förvärvaren redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration en gång per månad (10 kap. 9 och 14 §§ skattebetalningslagen [1997:483, SBL]) eller om denne redovisar skatten i självdeklaration en gång per år (10 kap. 16 och 31 §§ SBL). Enligt Riksskatteverkets utredningar sker skatte-

undandragandet inom byggsektorn främst bland mindre företag. Stöd för att skatteundandragande generellt sett främst förekommer bland mindre företag finns bl.a. i Skatteverkets promemoria Skatteeconomiska meddelanden, nr 47, av den 7 oktober 2005 (jfr avsnitt 5.1.1). Med hänsyn härtill vore det olämpligt att undanta sådana företag som får använda kontantmetoden från tillämpning av omvänd skattskyldighet. Avgränsningen av tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet skulle dessutom ytterligare kompliceras om ett sådant undantag införs.

Mot denna bakgrund finner regeringen att omvänd skattskyldighet bör gälla även i de fall förvärvaren har rätt att redovisa mervärdesskatt enligt den föreslagna kontantmetoden, givetvis under förutsättning att villkoren för omvänd skattskyldighet är uppfyllda.

Förslaget om omvänd skattskyldighet föranleder ändringar i 1 kap. 2 § ML. Förslaget innebär även följdändringar i 1 kap. 2 d § och 11 kap. 8 § ML. Beträffande de två sistnämnda ändringarna hänvisas till författningskommentaren.

6.3.3 Övrigt

En fråga som bör belysas är vad som gäller om reglerna om omvänd skattskyldighet tillämpas på ett felaktigt sätt. En sådan felaktighet kan bestå i att omvänd skattskyldighet tillämpas i en situation där den som tillhandahåller tjänsten rätteligen är skattskyldig. Omständigheterna kan då vara sådana att den tjänst som omsätts inte är en sådan tjänst för vilken omvänd skattskyldighet gäller och/eller att förvärvaren inte har en sådan status som förutsätts för tillämpning av omvänd skattskyldighet. En felaktig tillämpning kan också bestå i att omvänd skattskyldighet inte tillämpas när så rätteligen bör ske.

För det fall omvänd skattskyldighet felaktigt tillämpas är den som tillhandahåller tjänsten fortfarande skattskyldig (redovisnings- och betalningsskyldig) i förhållande till staten för den utgående skatt som han rätteligen borde ha fakturerat och tagit ut av förvärvaren med anledning av transaktionen i fråga.

För det fall omvänd skattskyldighet felaktigt inte tillämpas, och den som tillhandahåller tjänsten således felaktigt fakturerar och av förvärvaren tar ut ett belopp som anges som skatt, är detta belopp inte avdragsgillt hos förvärvaren. En felaktigt debiterad ”skatt” utgör nämligen inte ingående skatt. Detta framgår av 8 kap. 2 § första stycket ML, där det föreskrivs att ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varor och tjänster om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Eftersom omsättningen i den nu behandlade situationen inte medfört skattskyldighet för tillhandahållaren är det inte fråga om ingående skatt. I denna situation får förfaras på följande sätt. I förhållande till staten skall förvärvaren redovisa transaktionen. Förvärvaren skall således redovisa den utgående skatt som denne – och inte tillhandahållaren – borde ha redovisat. Förvärvaren kan göra avdrag för ingående skatt med samma belopp, under förutsättning att denne har full avdragsrätt. Förvärvaren får av den som har tillhandahållit tjänsten återkräva det som mervärdesskatt angivna beloppet, vilket felaktigt har

betalats till tillhandahållaren. Tillhandahållaren kan – om denne till Skatteverket har redovisat och betalat in det felaktigt påförda skattebeloppet – i sin tur hos verket återkräva detta belopp. Mot bakgrund av det anförda är det av väsentlig betydelse att såväl den som tillhandahåller tjänster av det aktuella slaget som förvärvaren noga tar ställning till om huruvida förutsättningarna för tillämpning av omvänd skattskyldighet är uppfyllda eller ej i det enskilda fallet.

Förslaget om omvänd skattskyldighet syftar till att motverka undandragande av mervärdesskatt inom byggsektorn. Omvänd skattskyldighet innebär en avvikelse från huvudregeln enligt vilken den som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst är skattskyldig. Förslaget kan medföra en viss ökad administrativ hantering för berörda företag.

Ekobrottsmyndigheten och *Konkurrensverket* anser att reglernas effekter bör följas upp och utvärderas. Regeringen delar den uppfattningen. En sådan utvärdering bör bl.a. avse reglernas effektivitet när det gäller att motverka skatteundandragande samt om och i vilken mån reglerna medfört en ökning av den administrativa hanteringen för berörda företag.

6.3.4 Tillstånd enligt artikel 27 i sjätte direktivet

Regeringen avser att snarast hos Europeiska gemenskapernas kommission ansöka om bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet (jfr avsnitt 5.3). Ansökan kommer att syfta till att Sverige skall få avvika från artikel 21.1 a i direktivet, för att därigenom kunna införa omvänd skattskyldighet vid omsättning av den aktuella typen av byggtjänster och vid uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster. Regeringen bedömer att det i lagrådsremissen föreslagna tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet är proportionerligt och tillräckligt väl avgränsat för att Sverige skall kunna få ett bemyndigande. Företrädare för Finansdepartementet har haft underhandskontakter med tjänstemän inom kommissionen i denna fråga. Dessutom har Österrike och Tyskland tidigare bemyndigats att genomföra snarlik lagstiftning om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Med hänsyn till det sagda kan ett bemyndigande enligt artikel 27 som medger tillämpning av de nya reglerna påräknas. Det är också möjligt att rådet under detta år antar ett direktiv om rationalisering av artikel 27-avvikelser varigenom en sådan tillämpning möjliggörs utan särskilt bemyndigande.

6.4 Återbetalning av ingående skatt

<p>Regeringens förslag: Regler införs i mervärdesskattelagen (1994:200) om återbetalning till utländska och inhemska företag av ingående skatt hänförlig till omsättning inom landet av den typ av tjänster för vilka det föreslås att omvänd skattskyldighet skall gälla.</p>

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skanska Sverige AB:* Omvänd skattskyldighet kan medföra en negativ likviditetseffekt för den som tillhandahåller tjänsten,

genom att denne inte får tillgång till medel motsvarande förvärvarens skattebetalning för att betala egen ingående skatt vid förvärv av material. Detta förhållande ställer krav på att en lagstadgad maximitid inom vilken återbetalning av ingående skatt måste ske skall läggas fast.

Skälen för regeringens förslag: Som en följd av de nya reglerna kommer den som omsätter tjänster under sådana omständigheter att omvänd skattskyldighet gäller inte att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML eftersom denne inte är skattskyldig. Detta med avseende på förvärv eller import som hänför sig till sådan omsättning. För avdragsrätt krävs nämligen att det bedrivs en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första stycket ML). Med detta uttryck förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML (1 kap. 7 § ML). Genom förslaget om omvänd skattskyldighet kommer förvärvaren – och inte den som omsätter tjänsten – 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 aktuell typ av byggtjänster.

Ett införande av omvänd skattskyldighet medför därför behov av regler om rätt till återbetalning av ingående skatt. Detta för att den ingående skatt som företag som tillhandahåller det aktuella slaget av tjänster erlägger vid förvärv eller import inte skall innebära en faktisk skattebelastning för företagen.

I mervärdesskattelagen finns regler om rätt till återbetalning av ingående skatt till utländska företagare (10 kap. 1–4 §§ ML). Bl.a. finns regler om återbetalning av skatt vid omvänd skattskyldighet, 10 kap. 1 § andra stycket ML. Enligt den bestämmelsen har en utländsk företagare rätt till återbetalning av ingående 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 paragrafens tredje stycke 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 skattskyldiga personer, egentligen beskattningsbara personer, som saknar etablering i det land där de omsätter varor och tjänster, om skatten skall betalas av förvärvaren enligt artikel 21.1 i direktivet.)

När det gäller utländska företagare bör regeln i 10 kap. 1 § andra stycket ML om rätt till återbetalning utvidgas till att också omfatta mervärdesskatt som hänför sig till omsättning inom landet av den här aktuella typen av tjänster. Regeln bör alltså göras tillämplig på det nya fall av omvänd skattskyldighet som nu föreslås. Beträffande förfarandet vid återbetalning skall en utländsk företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 § ML ansöka om detta hos Skatteverket (19 kap. 1 § första stycket ML).

Vad gäller svenska företag som inom landet omsätter den aktuella typen av tjänster, 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. Beträffande förfarandet vid återbetalning skall den som vill få återbetalning ansöka om detta hos Skatteverket (19 kap. 11 § ML). Ansökan om återbetalning skall dock göras i samma form som när det gäller avdrag för ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet (19 kap. 12 § första meningen ML), dvs. i skattedeklaration eller i självdeklaration. Förfarandemässigt blir det därför ingen skillnad när avdragsrätten ersätts av en rätt till återbetalning.

Till den del ett företag omsätter aktuell typ av byggtjänster eller hyr ut arbetskraft för sådana tjänster utan att förutsättningarna för omvänd skattskyldighet är uppfyllda, på grund av att förvärvaren inte är en sådan förvärvare som medför att omvänd skattskyldighet skall tillämpas, är företaget skattskyldigt för omsättningen (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). Företaget har i sådant fall på vanligt sätt rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till denna omsättning. För det fall företaget även omsätter aktuell typ av tjänster under sådana förutsättningar att omvänd skattskyldighet skall tillämpas innebär förslaget som framgått att en rätt till återbetalning av ingående skatt skall finnas. Är omständigheterna sådana behöver företaget inte göra någon uppdelning i avdragsgill respektive återbetalningsberättigad del i skattedeklarationen (8 kap. 14 § andra stycket ML).

Ovan har redogjorts för behandlingen av ingående skatt hos den som omsätter aktuell typ av tjänster i de fall omvänd skattskyldighet gäller. Sammanfattningsvis föreslås att tillhandahållaren har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet av dessa tjänster.

När det gäller behandlingen av förvärvarens ingående skatt kommer en företagare som är skattskyldig för egna omsättningar och som förvärvar aktuellt slag av tjänster att ha avdragsrätt (8 kap. 3 § första stycket ML). Vid omvänd skattskyldighet redovisar denne förvärvare en utgående skatt i deklarationen 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 samma redovisningstillfälle, givetvis under förutsättning att han har full avdragsrätt. Några särskilda regler behöver inte införas när det gäller förvärvarens avdragssituation. Huruvida denne har rätt till avdrag skall alltså bedömas på vanligt sätt.

Skanska Sverige AB anser att en tid skall bestämmas inom vilken återbetalning av ingående skatt måste ske. Återbetalning av överskjutande ingående skatt skall ske skyndsamt (48 § skattebetalningsförordningen [1997:750, SBF] jämförd med 18 kap. 2 § skattebetalningslagen [1997:483]), dvs. så fort det kan ske. Skatteverket har givetvis rätt att kontrollera skattedeklarationen. I 49 § SBF finns bestämmelser med sådan innebörd som *Skanska* tar upp. Sådana behöver därför inte införas. Av den nämnda paragrafen framgår nämligen att när det gäller en deklaration som lämnas i rätt tid skall återbetalning av överskjutande ingående skatt ske senast vid utgången av kalendermånaden efter den kalendermånad då den skattskyldige senast skall

lämna skattedeklaration för den redovisningsperiod som skatten avser. Av 50 § SBF följer dock att om det behövs för kontroll av deklarationen har Skatteverket möjlighet att skjuta upp återbetalningen av skatten.

Förslaget föranleder ändring av 10 kap. 1 § ML samt införande av en ny paragraf, 10 kap. 11 e § ML.

I avsnitt 6.3.3 har berörts frågan om det föreligger rätt till avdrag för ett av tillhandahållaren som mervärdesskatt påfört och betecknat belopp i det fall omvänd skattskyldighet rätteligen gäller.

6.5 Vissa redovisningsfrågor

Regeringens förslag: Reglerna om redovisning av mervärdesskatt i 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200) i regeringens lagrådsremiss den 9 februari 2006, Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning, ändras så att dessa regler blir tillämpliga vid omvänd skattskyldighet. Som en följd av detta införs en ny 13 kap. 18 b§ i mervärdesskattelagen. Dessutom ändras regeln i 13 kap. 14 § mervärdesskattelagen om redovisning av utgående skatt vid förskotts- eller a conto-betalning för byggnads- eller anläggningsentreprenad så att den blir tillämplig vid omvänd skattskyldighet.

I **promemorian** avstods från att göra några överväganden om huruvida och i så fall på vilket sätt regeln i 13 kap. 14 § ML om redovisning av förskotts- eller a conto-betalning bör ändras med anledning av ett införande av omvänd skattskyldighet. Promemorian innehöll inte något förslag till ändring av 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ ML, och heller inte något förslag till en ny 13 kap. 18 b § ML.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser det angeläget att regeln i 13 kap. 14 § ML ses över för att undvika diskussion om regelns tillämplighet vid en ordning med omvänd skattskyldighet. *Skanska Sverige AB* anser att det bör övervägas huruvida regeln i 13 kap. 14 § ML behöver ändras. *Lunds universitet* anser det olämpligt att införa omvänd skattskyldighet utan att reglerna om redovisning i byggsektorn klargörs. *Statens Fastighetsverk* förutsätter att nuvarande regel som möjliggör slutredovisning av mervärdesskatt först vid slutavräkning av ett byggnadsprojekt kvarstår. *Fastighetsägarna Sverige, Näringslivets skatte-delegation* och *Lantbrukarnas Riksförbund* anför följande. Förslaget om omvänd skattskyldighet innebär i praktiken att systemet med a contomoms försvinner. Att skattskyldigheten inträffar redan vid starten av ett byggprojekt i stället för när det färdigställts och kan börja generera intäkter, innebär en betydande likviditetspåfrestning för den som avser att bygga bostäder och ett fördyrat bostadsbyggande. *Sveriges Byggindustrier* och *NCC AB* framför liknande synpunkter som de tre närmast föregående remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen (Finansdepartementet) har i en lagrådsremiss den 9 februari 2006, Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning, lämnat förslag till nya regler i mervärdesskattelagen rörande redovisning av skatt. Förslagen syftar till att anpassa reglerna i mervärdesskattelagen till regler om förenklat

årsbokslut som regeringen (Justitiedepartementet) har föreslagit i en annan lagrådsremiss, Förenklade redovisningsregler, m.m. I den först nämnda lagrådsremissen föreslås att den allmänna regeln i 13 kap. 6 § 2 ML om redovisning av utgående skatt i de fall omvänd skattskyldighet gäller ändras. För att det fall av omvänd skattskyldighet som föreslås i förevarande lagrådsremiss skall omfattas av regleringen i 13 kap. 6 § 2 ML behöver den regeln justeras. (Det kan nämnas att om någon ändring inte hade föreslagits av 13 kap. 6 § ML i lagrådsremissen den 9 februari 2006, skulle den ändring som nu föreslås inte ha varit erforderlig.)

I lagrådsremissen den 9 februari 2006 har regeringen föreslagit att mindre företag skall få använda en kontantmetod för redovisning av skatt. Förslaget innebär bl.a. följande. Bestämmelserna i 13 kap. 8 och 18 §§ ML ändras. Företag vars årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor och som inte är skyldiga att enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) avsluta sin bokföring med en årsredovisning, får tillämpa en metod som innebär att den utgående skatten skall redovisas och den ingående skatten får dras av för den redovisningsperiod när betalning tas emot respektive när betalning erläggs (kontantmetod). Obetalda fordringar och skulder som föreligger vid beskattningsårets utgång skall dock alltid redovisas senast för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. En sådan skattskyldig skall dock alltid ha en möjlighet att tillämpa de allmänna reglerna. Om ett företag tillämpar de allmänna reglerna för redovisning av utgående skatt i 13 kap. 6 § ML i stället för kontantmetoden får en övergång till kontantmetoden endast ske efter beslut från Skatteverket och endast om det föreligger särskilda skäl.

Som redan anförts i avsnitt 6.3.2 bedömer regeringen att den föreslagna kontantmetoden är förenlig med en ordning med omvänd skattskyldighet. Kontantmetoden bör kunna tillämpas både om den som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst är skattskyldig samt om förvärvaren är skattskyldig. Kontantmetoden bör således bli tillämplig vid omvänd skattskyldighet. För att uppnå det bör ändringar göras i 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ i den i lagrådsremissen den 9 februari 2006 föreslagna lagen om ändring i mervärdesskattelagen. Dessutom bör en ny 13 kap. 18 b§ införas i mervärdesskattelagen. Dessa ändringsförslag ligger i linje med remissinstansernas uppfattning – vad gäller 13 kap. 14 § ML – att sådana ändringar bör göras i redovisningsreglerna som behövs för att ordningen med omvänd skattskyldighet skall fungera.

När det gäller betalning i förskott eller a conto finns en särskild regel om redovisning av utgående skatt i 13 kap. 14 § ML. Regeln innebär att redovisning av betalning i förskott eller a conto får anstå till den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller annan jämförlig åtgärd. Regeln om utgående skatt vid förskotts- eller a conto-betalning 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.

Genom beslut den 11 februari 1999 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om skattskyldighet m.m. i mervärdesskattelagen. Utredningen, som antog namnet Mervärdesskatteutredningen, överlämnade sitt betänkande, *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*

(SOU 2002:74), i september 2002. Utredningens uppdrag var att lämna förslag till förändringar i mervärdesskattelagen i syfte att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte direktivet. Enligt tilläggsdirektiv skulle utredningen även se över det regelsystem som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder för mervärdesskatt.

Regeln i 13 kap. 14 § ML berörs av förslagen i det nämnda betänkandet. Flera av remissinstanserna som yttrat sig över betänkandet har tillstyrkt att de särskilda reglerna som finns i mervärdesskattelagen avseende redovisning av byggnads- och anläggningsentreprenader slopas. I ett ärende som inkom till Finansdepartementet den 2 februari 2004 (dnr Fi2004/450) har dessutom ett flertal organisationer inom byggsektorn hemställt att särregleringen i 13 kap. 14 och 20 §§ ML slopas. Regeln i 13 kap. 14 § ML kan nämligen orsaka problem för framför allt underentreprenörer till byggföretag när de sistnämnda inte kan eller vill betala fakturan i tid (jfr avsnitt 6.2). I dessa fall måste underentreprenören ändå betala in utgående skatt på erhållna a conton i föreskriven tid med den ekonomiska risk som det kan innebära.

I budgetpropositionen för 2006 gjordes bedömningen att behandlingen av förslagen i betänkandet bör ingå i en större översyn av hela skattesystemet. Det angavs att avseende vissa redovisningsfrågor kommer en fortsatt beredning att ske separat (prop. 2005/06:1, s. 149). Resultatet av den beredningen har redovisats i den tidigare nämnda lagrådsremissen av den 9 februari 2006. Den omständigheten att beredningen av övriga redovisningsfrågor inte har avslutats bör inte föranleda att förslag nu inte läggs fram om regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Det är nämligen angeläget att sådana regler antas snarast möjligt. I avvaktan på att den nämnda beredningen avslutas finner regeringen att regeln i 13 kap. 14 § ML bör ses över i detta sammanhang, med avseende enbart på dess tillämplighet inom ramen för en ordning med omvänd skattskyldighet. En översyn av den regeln har också efterlysts av *Skatteverket*, *Skanska Sverige AB* och *Lunds universitet*.

Av 13 kap. 14 § första stycket första meningen ML följer att om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto, behöver han redovisa den utgående skatten på denna först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Som regeln är formulerad är det endast den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad som omfattas av möjligheten att skjuta upp redovisningen av utgående skatt. Regeln är följaktligen inte tillämplig vid omvänd skattskyldighet. (Skatteverket har i Handledning för mervärdesskatt 2005, s. 517, 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 en momsregistrerad förvärvare är skattskyldig för omsättning av byggtjänster som utförs av en utländsk företagare.)

Regeln i 13 kap. 14 § ML om uppskjuten redovisning av utgående skatt är särskilt gynnsam för och har sitt särskilda berättigande när det gäller förvärvare av byggnads- eller anläggningsentreprenad som saknar eller har begränsad avdragsrätt, såsom bostadsföretag. I lagrådsremissen föreslås att ordningen med omvänd skattskyldighet skall gälla förvärvare

som är näringsidkare och som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster, eller andra näringsidkare, som tillhandahåller näringsidkare av det först nämnda slaget sådana tjänster. Med den avgränsningen skulle i normalfallet förvärv av byggnads- eller anläggningsentreprenad som görs av bostadsföretag inte omfattas av tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet. Det innebär att det egentligen inte finns något behov av att ändra regeln i 13 kap. 14 § ML för att säkerställa att de nuvarande reglerna om redovisning av förskotts- eller a conto-betalning även i fortsättningen skall kunna tillämpas vid omsättning av byggnads- eller anläggningsentreprenad till bostadsföretag. Möjligheten att skjuta upp redovisningen av utgående skatt enligt 13 kap. 14 § ML kan dock tillämpas även vid omsättning av byggnads- eller anläggningsentreprenad till annan förvärvare än bostadsföretag. Regeringen anser att regeln i 13 kap. 14 § ML tills vidare bör behållas, trots att den har ifrågasatts. Inom ramen för detta lagstiftningsprojekt har det inte varit möjligt att ta ställning till eventuella begränsningar av regeln. De problem som påtalats med regeln får också delvis sin lösning genom införandet av omvänd skattskyldighet (jfr avsnitt 6.2). Eftersom regeln i enlighet med det anförda bör behållas tills vidare bör det vara möjligt att skjuta upp redovisningen av utgående skatt vid förskotts- eller a conto-betalning också i det fall omvänd skattskyldighet gäller. Regeln i 13 kap. 14 § ML bör språkligt justeras så att det resultatet uppnås. Denna justering innebär att regeln utformas neutralt med avseende på vem som får utnyttja den möjlighet som regeln ger (den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenaden eller den som förvärvar denna).

Sammantaget innebär förslaget i denna del att systemet med a contomervärdesskatt behålls tills vidare. Härigenom undanröjs risken för att en ordning med omvänd skattskyldighet medför fördyrad bostadsproduktion som en följd av att detta system inte kan tillämpas, vilket befarats av *Statens Fastighetsverk, Fastighetsägarna Sverige, Näringslivets skattedelegation, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges Byggindustrier* och *NCC AB*.

Förslaget i denna del föranleder ändringar av 13 kap. 14 § ML. Regeln i 13 kap. 20 § ML behöver däremot inte ändras.

I detta sammanhang bör det klargöras att förslagen i lagrådsremissen inte berör frågan om eller innebär någon ändring när det gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid byggnads- eller anläggningsentreprenad. Denna skattskyldighet kommer även fortsättningsvis att anses inträda vid tidpunkten för slutbesiktning eller med slutbesiktning jämförlig åtgärd. Förslagen berör inte heller frågan om eller innebär någon ändring när det gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid förskotts- eller a conto-betalning. Denna skattskyldighet kommer även i fortsättningen att anses inträda innan slutbesiktning eller med slutbesiktning jämförlig åtgärd (när betalningen inflyter eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo).

Regeringens förslag: Lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2007. De nya föreskrifterna tillämpas i fråga om mervärdesskatt som hänför sig till betalning i förskott eller a conto för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet, om skatten med stöd av 13 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200) i dess äldre lydelse inte redovisas före ikraftträdandet. I övrigt skall de nya föreskrifterna tillämpas i fråga om skatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet.

Promemorians förslag innebär ett tidigare ikraftträdande och att äldre föreskrifter fortfarande skulle gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Remissinstanserna: *Skanska Sverige AB* anför att ett beslut bör komma senast nio månader före ikraftträdandet för att företagen skall få en god möjlighet att förbereda sig för de nya reglerna. *Skatteverket* framhåller att det är angeläget att redovisningen av mervärdesskatt avseende pågående byggprojekt inte kompliceras vid en övergång till omvänd skattskyldighet. Verket efterlyser förtydliganden när det gäller behandlingen av pågående entreprenader.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om omvänd skattskyldighet bör träda i kraft så snart som möjligt. Företagen som berörs, dvs. huvudsakligen aktörer inom byggsektorn, liksom *Skatteverket*, måste dock ges rimlig tid för att i olika hänseenden och med beaktande av deras respektive verksamheter anpassa sig till och förbereda sig för det nya systemet. Regeringen bedömer att behoven av förberedelser bör kunna tillgodoses vid ett ikraftträdande av de nya reglerna den 1 januari 2007.

För att kunna tillämpa omvänd skattskyldighet på det sätt som föreslås i lagrådsremissen behövs ett bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet. Regeringen avser att snarast hos kommissionen ansöka om att få ett sådant bemyndigande

Ett artikel 27-bemyndigande som möjliggör tillämpning av de föreslagna reglerna fr.o.m. den 1 januari 2007 kan påräknas. Rådet kan också under innevarande år komma att anta ett direktiv om rationalisering av artikel 27-avvikelser varigenom en sådan tillämpning möjliggörs.

Med hänsyn till det anförda föreslås att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 2007.

Övergångsbestämmelser behövs. I likhet med *Skatteverket* finner regeringen att dessa bör utformas på sådant sätt att den skattemässiga hanteringen av pågående byggnads- eller anläggningsentreprenader i minsta möjliga mån kompliceras.

Som utgångspunkt bör gälla att de nya reglerna skall tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. För att åstadkomma förenkling bör det emellertid vara möjligt att tillämpa reglerna om omvänd skattskyldighet beträffande utgående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning som görs före ikraftträdandet, varigenom skattskyldigheten också inträder före ikraftträdandet, men där redovisningen med stöd av 13 kap. 14 §

mervärdesskattelagen (1994:200) skjuts upp till en tidpunkt som inträffar efter ikraftträdandet. En övergångsbestämmelse med den innebörden bör införas. På det sättet behöver den som tillhandahåller en entreprenad som påbörjas före och avslutas efter ikraftträdandet inte påföra mervärdesskatt på någon faktura efter ikraftträdandet. Det sagda gäller faktura som avser förskotts- eller a conto-betalning gjord före ikraftträdandet, till följd av den nämnda övergångsbestämmelsen. Beträffande faktura som avser annan likvid än förskotts- eller a conto-betalning, dvs. belopp som återstår att betala vid slutredovisning av entreprenaden, följer det sagda av övergångsbestämmelsen som innebär att de nya reglerna skall tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet.

8 Statsfinansiella och andra effekter

Förslaget om omvänd skattskyldighet bör få positiva statsfinansiella effekter, genom att de nya reglerna kan förväntas motverka undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Förslaget har systematisk-teknisk karaktär men innebär inte sådana ändringar som medför behov av resursförstärkning till Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna. Skatteverket torde visserligen behöva genomföra betydande informationsinsatser gentemot aktörerna i byggsektorn, när det gäller de nya reglerna. Eventuella merkostnader som uppstår skall dock tas inom ram.

9 Konsekvenser för små och medelstora företag, m.m.

I lagrådsremissen föreslås att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning av vissa byggtjänster och uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster om förvärvaren i princip är verksam inom byggsektorn. Närmare bestämt krävs att den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller en annan näringsidkare, som tillhandahåller en näringsidkare av det förstnämnda slaget sådana tjänster. Vid omvänd skattskyldighet blir förvärvaren skattskyldig, dvs. redovisnings- och betalningsskyldig för den skatt som hänför sig till omsättningen.

Omvänd skattskyldighet innebär en avvikelse från huvudregeln enligt vilken den som levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst är skattskyldig. Den som omsätter tjänster av det aktuella slaget eller liknande tjänster, liksom vissa förvärvare, måste således ta ställning till huruvida omvänd skattskyldighet skall tillämpas i det enskilda fallet eller ej. Detta ställningstagande innefattar en bedömning dels av om den tjänst som tillhandahålls kan hänföras till den typ av tjänster för vilka omvänd skattskyldighet gäller, dels huruvida förvärvaren har en sådan status som krävs för att omvänd skattskyldighet skall tillämpas. Jämfört med om huvudregeln i fråga om skattskyldighet i stället skulle gälla innebär det

att den administrativa hanteringen av mervärdesskatten för berörda företag blir i viss mån mer komplicerad och betungande. Det i sin tur kan leda till att fullgörandekostnaderna, dvs. företagens kostnader för hanteringen av mervärdesskatten, ökar. Eventuella ökade kostnader bör bli relativt begränsade. De särregler som föreslås berör också i princip enbart företag inom byggsektorn.

Generellt sett torde större företag ha bättre möjlighet än mindre företag att klara hanteringen av särregler. För små och medelstora företag som omsätter den aktuella typen av tjänster kan det dock förmodligen, med hänsyn till att de har färre antal kunder än större företag och mindre fakturaflöden, i samband med fakturering vara jämförelsevis enklare att hålla reda på om fråga är om en sådan transaktion för vilken omvänd skattskyldighet skall tillämpas eller ej.

Mervärdesskattesystemet påverkar företagen ur likviditetssynpunkt. Under förutsättning att företagen får betalt av sina kunder innan de själva skall betala in mervärdesskatt och att nettoskatten är positiv, dvs. att den utgående skatten är större än den ingående, erhåller de en skattecredit. Värdet av denna kredit är den ränta som de skulle ha fått betala om de i stället hade lånat motsvarande belopp.

Omvänd skattskyldighet medför likviditetseffekter både för den som tillhandahåller respektive förvärvar den aktuella typen av tjänster. Vid omvänd skattskyldighet beräknar förvärvaren en utgående skatt på tillhandahållarens omsättning som han redovisar i sin deklaration. För det fall förvärvaren har avdrags- eller återbetalningsrätt 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. Av det sagda följer att omvänd skattskyldighet medför positiva likviditetseffekter för förvärvarna.

Omvänd skattskyldighet medför dock negativa likviditetseffekter för den som tillhandahåller den aktuella typen av tjänster. I enlighet med det anförda får tillhandahållaren inte som normalt tillgång till ett mervärdesskattebelopp från förvärvaren som han kan disponera – exempelvis för att betala (ingående) skatt vid egna förvärv av material – innan utgående skatt skall redovisas och betalas in till staten. Detta är dock en avsedd effekt med omvänd skattskyldighet. Syftet med denna åtgärd är nämligen att ohederliga och brottsliga företag inte skall få tillgång till mervärdesskattebelopp som de i strid med regelverket ges möjlighet att behålla, i stället för att rätteligen redovisa och betala in till staten (se avsnitt 6.2). Företag som tillhandahåller den aktuella typen av tjänster och som gör rätt för sig kommer dock, i sin egenskap av tillhandahållare att åsamkas negativa likviditetseffekter. Det är ofrånkomligt. De får vänta på att efter yrkande i skattedeklaration få överskjutande ingående skatt återbetald. Införandet av omvänd skattskyldighet kan därför komma att medföra ett behov av större kapital, vilket kan öka företagets kostnader.

Ett och samma byggföretag kan uppträda både i rollen som tillhandahållare och förvärvare av byggtjänster. I vad mån totalt sett positiva eller negativa likviditetseffekter uppstår för det enskilda byggföretaget beror på inriktningen av dess verksamhet. Ett företag som förvärvar respektive

tillhandahåller aktuell typ av tjänster under sådana omständigheter att omvänd skattskyldighet skall tillämpas vid dess förvärv respektive inte skall tillämpas vid dess tillhandahållanden åtnjuter positiva likviditetseffekter. En underentreprenör som enbart tillhandahåller byggtjänster till andra byggföretag, varvid omvänd skattskyldighet följaktligen skall gälla, påverkas däremot negativt i likviditetshänseende jämfört med om de nuvarande reglerna skulle bibehållas. För många byggföretag kommer självfallet utfallet att bli mer blandat i nu aktuellt avseende. De positiva likviditetseffekter som kan uppstå för förvärvare av byggtjänster som en följd av omvänd skattskyldighet torde företrädesvis inte komma mindre byggföretag till del.

En förväntad positiv konsekvens av regler om omvänd skattskyldighet är att det torde bli svårare för ohederliga och brottsliga företag att konkurrera ut företag som gör rätt för sig när det gäller redovisning och betalning av mervärdesskatt. De undersökningar som Riksskatteverket gjorde i Riksprojektet (rapport 2001:9) visar att skatteundandragandet främst sker i underentreprenörsleden, av företag som vanligtvis är mindre. De mindre, seriösa, företagen torde därför vara de företag som främst kan komma att gynnas av att skatteundandragandet försvåras vid ett införande av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

Regeringen föreslår att regeln i 13 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200) om uppskjuten redovisning av mervärdesskatt hänförlig till förskotts- eller a conto-betalning för byggnads- eller anläggningsentreprenad ändras så att den går att tillämpa vid omvänd skattskyldighet. Förslaget innebär att möjligheten att skjuta upp redovisningen av förskotts- eller a conto-betalning kommer att vara oförändrad. Förslaget i den delen medför således inga konsekvenser för företagen jämfört med vad som gäller enligt nuvarande regler.

Som framgår ovan kan förslaget om omvänd skattskyldighet medföra ökade kostnader för företag verksamma inom byggsektorn genom att fullgörandekostnaderna för hanteringen av mervärdesskatten ökar. Förslaget kommer som redogjorts för ovan också att medföra likviditetseffekter för företagen, vilket kan ge upphov till ökade kostnader hos vissa byggföretag och minskade kostnader hos andra byggföretag. Totalt sett blir denna likviditetseffekt inom byggsektorn dock ± 0 . De byggföretag som bedriver produktion av bostäder och är verksamma direkt i förhållande till slutkunden torde gynnas eller förbli opåverkade i likviditetshänseende vid ett införande av omvänd skattskyldighet. Någon ökad kostnad för dessa företag som har sin grund i likviditetseffekter, vilka de skulle behöva övervältra på slutkunderna, bör därför inte uppstå.

Som nämnts innebär lagrådsremissens förslag dessutom att möjligheten att skjuta upp redovisningen av utgående skatt hänförlig till förskotts- eller a conto-betalning kommer att vara oförändrad. Det är av positiv betydelse när det gäller kostnaderna för produktion av bostäder.

Med hänsyn till det anförda bedömer regeringen att utifrån de angivna faktorerna – dvs. möjliga ökade fullgörandekostnader och eventuella ökade kostnader som en följd av likviditetseffekter – bör kostnaderna för produktion av bostäder endast marginellt komma att påverkas som en följd av förslagen i denna lagrådsremiss.

10 Författningskommentar

10.1 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 och *andra stycket* införs nya bestämmelser om omvänd skattskyldighet. Bestämmelserna innebär att omvänd skattskyldighet skall gälla vid omsättning inom landet av sådana tjänster som anges i ett nytt andra stycke i paragrafen (vissa byggtjänster samt uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster). Vid omvänd skattskyldighet är förvärvaren, i stället för den som tillhandahåller tjänsten, skattskyldig.

För att omvänd skattskyldighet skall gälla förutsätts dels att det är fråga om sådana tjänster som anges i paragrafens andra stycke, dels att den som förvärvar tjänsten uppfyller de krav som anges i punkten 4 b.

När det gäller förvärvarens status krävs enligt *första stycket 4 b* att denne är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster (*första strecksatsen*), eller en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare av det först nämnda slaget sådana tjänster (*andra strecksatsen*). Omvänd skattskyldighet skall gälla både när svenska respektive utländska företag förvärvar tjänster av det aktuella slaget, under förutsättning att de uppfyller de nämnda kraven. Det kan tilläggas att omvänd skattskyldighet skall gälla både när svenska och utländska företag omsätter den aktuella typen av tjänster inom landet.

Att förvärvaren skall vara en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster innebär att denne i sin näringsverksamhet inte endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen eller i obetydlig omfattning omsätter sådana tjänster.

Avsikten är att omvänd skattskyldighet skall tillämpas vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse. Reglerna omfattar även företag (förvärvare) som åtar sig att utföra den aktuella typen av tjänster åt andra med enbart underentreprenörer. Omvänd skattskyldighet skall således tillämpas vid omsättningar till sådana företag och till företag (förvärvare) som vidareförsäljer eller vidareförmedlar köpta tjänster.

Det kan förekomma att företag som är verksamma inom andra sektorer av näringslivet än byggsektorn tillfälligt åtar sig att som mellanmän tillhandahålla köpta eller i eget namn förmedlade tjänster av det aktuella slaget åt andra byggföretag. Sådana företag som förvärvar tjänster omfattas av omvänd skattskyldighet genom att det i lagtexten föreskrivs att förvärvaren är en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster.

Regleringen innebär att omvänd skattskyldighet gäller när byggföretag som fungerar som entreprenörer förvärvar den typ av tjänster som anges i det andra stycket, oavsett entreprenadform. Även byggföretag som gör ett förvärv av sådana tjänster utan att något entreprenörsförhållande föreligger omfattas av omvänd skattskyldighet. Förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet är också bl.a. byggmaterialhandlare och

färghandlare som erbjuder material och "egna" hantverkare för bostadsrenovering, liksom åkeriföretag som har en mindre del uthyrning av maskiner med förare för schaktningsarbeten. Företag som hyr ut flyttkarlar, chaufförer och till en mindre del byggnadsarbetare är också exempel på förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet.

Ett företag som levererar och ansluter vitvaror på sådant sätt att det är fråga om en varuförsäljning är däremot ett exempel på en förvärvare som inte omfattas av omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet skall heller inte tillämpas om t.ex. en fastighetsförvaltare, som vid något enstaka tillfälle har vidarefakturerat delar av en köpt tjänst på en annan fastighetsägare, förvärvar en sådan tjänst som anges i andra stycket. Detsamma gäller ett moderbolag som vid något tillfälle har fakturerat vidare en köpt tjänst av det aktuella slaget åt ett dotterbolag. Ingen av dessa förvärvare uppfyller de kriterier som uppställs på förvärvaren för att omvänd skattskyldighet skall gälla. Det bör klargöras att en fastighetsägare i den egenskapen inte är en sådan förvärvare som skall tillämpa omvänd skattskyldighet.

I *andra stycket* anges den typ av tjänster beträffande vilka tillämpning av omvänd skattskyldighet aktualiseras. Det är enligt *punkt 1* fråga om sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning, SNI, kan hänföras till mark- och grundarbeten (SNI-kod 45.1 enligt gällande SNI; SNI 2002), bygg- och anläggningsarbeten (SNI-kod 45.2), bygginstallationer (SNI-kod 45.3), slutbehandling av byggnader (SNI-kod 45.4) eller uthyrning av bygg- eller anläggningsmaskiner med förare (SNI-kod 45.5). De grupper som de angivna SNI-koderna motsvarar är i sin tur indelade i undergrupper och detaljgrupper. Den typ av arbeten etc. som hänförs till dessa grupper utgör därmed sådana arbeten som omvänd skattskyldighet gäller för. I avsnitt 6.3.1 har närmare redogjorts för vad som omfattas av dessa begrepp. I *bilaga 3* och *4* framgår också innebörden av dessa begrepp. Här bör nämnas att slutbehandling av byggnader (SNI-kod 45.4) omfattar puts-, fasad- och stuckatörsarbeten; byggnadssnickeriarbeten; golv- och väggbeläggningsarbeten; måleri och glasmästeriarbeten samt annan slutbehandling av byggnader. Även dessa grupper är indelade i undergrupper enligt SNI. Av *punkt 2* följer att byggstädning är en sådan tjänst för vilken omvänd skattskyldighet gäller. Enligt *punkt 3* gäller omvänd skattskyldighet också vid uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i punkt 1 och 2.

En tjänst som består i att t.ex. bygg- och anläggningsarbeten tillhandahålls, såsom uppförande av ett hus, kan även innefatta material och andra varor som omsätts i samband med tjänsten. Att omvänd skattskyldighet skall gälla vid tillhandahållande av bygg- och anläggningsarbeten 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 tillhandahållande av någon tjänst, utan om en leverans av en vara.

Som redan nämnts skall omvänd skattskyldighet gälla både när svenska och utländska företag omsätter den aktuella typen av tjänster inom landet. Beträffande uthyrning av arbetskraft för utförande av

sådana tjänster som avses gäller redan för närvarande enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML omväänd skattskyldighet när utländska företagare omsätter den typen av tjänster, om förvärvaren är en näringsidkare. Bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft i punkt 4 b får därför betydelse i de fall den som omsätter tjänsten inte är en utländsk, utan svensk företagare. Av *första stycket punkt 4 b tredje strecksatsen* följer också att omväänd 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 omväänd 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 det fall en utländsk företagare hyr ut arbetskraft för utförande av aktuell typ av byggtjänster är tillämpningsområdet för omväänd skattskyldighet mer vidsträckt jämfört med om ett svenskt företag omsätter en tjänst av samma slag. I det förstnämnda fallet är nämligen inte denna tillämpning begränsad till den situationen att förvärvaren är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster, eller en annan näringsidkare, som tillhandahåller en näringsidkare av det först nämnda slaget sådana tjänster.

I punkt 4 c (nuvarande punkt 4 b) har det gjorts ett tillägg för att åstadkomma att det endast skall finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig när det gäller förhållandet mellan punkterna 4 b och 4 c. Genom det tillägget framgår av punkt 4 c att den punkten tar sikte på annan omsättning än som avses i 4 b. Omsättningar av byggtjänster kan dock komma att omfattas av punkt 4 c; nämligen om en utländsk företagare omsätter en sådan tjänst och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här, men denne inte är en sådan förvärvare som anges i punkt 4 b.

Om förutsättningarna för omväänd skattskyldighet inte är uppfyllda är den som omsätter tjänsten skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 1 mervärdesskattelagen [1994:200, ML]).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.2 och 6.3.1–2.

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 §

Genom förslaget att omväänd skattskyldighet under föreskrivna förutsättningar skall tillämpas vid omsättning inom landet av vissa byggtjänster och uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster, kommer en utländsk företagare som omsätter sådana tjänster inte att vara skattskyldig här. Företagaren kommer därför inte att ha rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. ML. En rätt till återbetalning införs i stället.

I enlighet härmed utvidgas i paragrafens *andra stycke* rätten till återbetalning av ingående skatt vid omväänd skattskyldighet till att även omfatta de fall då utländska företagare inom landet omsätter den aktuella

typen av tjänster (föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 4 b och andra stycket 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 utförande av byggtjänsterna i fråga. Se det andra stycket i förevarande paragraf samt 1 kap. 2 § första stycket 2 jämförd med 5 kap. 7 § andra stycket 7 ML.

Den utländske företagaren får utöva sin rätt genom att hos Skatteverket begära återbetalning av den ingående skatten (19 kap. 1 § första stycket ML).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.4.

Angående motsvarande återbetalning av ingående skatt till 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. Skälet för införande av bestämmelsen är detsamma som angetts för införande av den nyss nämnda regeln. Genom att omvänd skattskyldighet i vissa fall skall gälla vid omsättning inom landet av aktuell typ av tjänster som görs av annan än en utländsk företagare kommer den som omsätter tjänsten inte längre att vara skattskyldig här. Avdragsrätt enligt 8 kap. ML föreligger därför inte, varför en regel om rätt till återbetalning behöver införas.

Genom paragrafen införs en rätt till återbetalning av ingående skatt till annan än utländsk företagare vid omvänd skattskyldighet i de fall då byggtjänster och uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster omsätts inom landet (föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 4 b och andra stycket 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 återbetalning till utländska företagare).

Rätten till återbetalning får utövas genom en ansökan hos Skatteverket (19 kap. 11 § ML). Denna ansökan kan göras i skattedeklaration, eller om mervärdesskatt redovisas i självdeklaration, i denna (19 kap. 12 § första meningen ML).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.4.

11 kap.

8 §

I paragrafen regleras uttömmande kraven på innehåll i fakturor. *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 när köparen är skyldig att betala skatt enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 ML (omvänd skattskyldighet) på fakturan anges en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattelagen eller i det sjätte direktivet alternativt till 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 sjätte direktivet finns det för närvarande inte någon bestämmelse om sådan omvänd skattskyldighet som nu föreslås genom den nya lydelsen av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML. För det fall kommissionens förslag till direktiv om artikel 27-rationalisering, KOM(2005) 89, antas kan dock en sådan bestämmelse komma att införas i sjätte direktivet (jfr avsnitt 5.6 ovan).

När det gäller fakturering kan det nämnas att det inte föreligger någon faktureringskyldighet för förskotts- eller a conto-betalning vid byggnads- eller anläggningsentreprenad enligt 13 kap. 14 § ML. Detta framgår av 11 kap. 3 § ML.

13 kap.

14 §

I *första stycket* första meningen finns en särskild regel om redovisning av utgående skatt som avser byggnads- och anläggningsentreprenader. Regeln innebär att redovisning av betalning i förskott eller a conto får anstå till den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller annan jämförlig åtgärd. Enligt regelns hittillsvarande lydelse är den enbart tillämplig i det fall den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenaden är skattskyldig. Regeln har således inte varit tillämplig vid omvänd skattskyldighet. Första och tredje meningen i första stycket ändras så att dessa regler kan tillämpas vid omvänd skattskyldighet.

Genom ändringen i första stycket första meningen blir det möjligt att skjuta upp redovisningen av utgående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning för byggnads- eller anläggningsentreprenad i de fall omvänd skattskyldighet gäller enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b eller 4 c ML.

Paragrafen har även behandlats i avsnitt 6.5.

18 b §

Bestämmelsen i 13 kap. 18 b § ML om redovisning av ingående skatt som hänför sig till gemenskapsinterna förvärv, som föreslås i regeringens lagrådsremiss den 9 februari 2006, Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning, flyttas oförändrad över till denna paragraf, som är ny.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.5.

10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

13 kap.

6 §

I paragrafen görs en ändring i *punkten 2*, i den lydelse av den punkten som föreslås i regeringens lagrådsremiss den 9 februari 2006, Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning. Genom förslagen i förevarande lagrådsremiss införs ytterligare en bestämmelse om omvänd skattskyldighet i 1 kap. 2 första stycket ML, genom punkten 4 c. Hänvisningen i punkten 2 i förevarande paragraf till 1 kap. 2 § första stycket ML behöver därför ändras.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.5.

8 §

Paragrafen innebär att företag med årlig omsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Enligt paragrafens lydelse i lagrådsremissen den 9 februari 2006 är kontantmetoden inte tillämplig vid omvänd skattskyldighet. Vid omvänd skattskyldighet tas nämligen inte betalning emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo (jfr rekvisitet "... betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo...", i första stycket). Paragrafen ändras så att kontantmetoden för redovisning av utgående skatt blir tillämplig vid de fall av omvänd skattskyldighet som regleras i 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c ML. Det sagda uppnås genom det nya *fjärde stycke* som införs i paragrafen.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.5.

18 a §

Den i lagrådsremissen den 9 februari 2006 föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 18 a § ML flyttas till en ny 18 b § (se lagförslaget i avsnitt 2.1). I förevarande paragraf införs en ny regel om redovisning av ingående skatt. Denna regel avser den situationen att förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c ML (omvänd skattskyldighet). Regeln innebär att den som är skattskyldig på grund av förvärv och tillämpar kontantmetoden i 13 kap. 8 § ML för redovisning av utgående skatt, skall dra av den ingående skatten för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten skall redovisas enligt 8 §.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.5.

Lagförslag i promemorian Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms), Ds 2004:43

1 Förslag till lag om byggentreprenadavdrag

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 (*byggentreprenadavdrag*). 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.

...

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200) 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 §¹

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 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 §

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 §

¹ Senaste lydelse 2004:118.

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 §,

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 byggtreprenadavdrag.

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 §²

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

² 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 §.

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 §.

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 §.

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 §³

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

³ Senaste lydelse 2004:280.

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 prisnedläggning 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 hänvisning till

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 mervärdesskatt, 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 omsättningsskatter - 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.

Förteckning över remissinstanser beträffande promemorian Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms), Ds 2004:43

Departementspromemorian har remitterats till följande remissinstanser: Svea hovrätt, Göta hovrätt, Umeå tingsrätt, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Kronobergs län, Domstolsverket, Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Kommerskollegium, Statens fastighetsverk, Skatteverket, Fortifikationsverket, Datainspektionen, Bokföringsnämnden, Nämnden för offentlig upphandling, Länsstyrelsen i Västra Götalands län, Lunds universitet, Boverket, Banverket, Vägverket, Konkurrensverket, NUTEK, Stockholms kommun, Staffanstorps kommun, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Byggandets Kontraktskommitté, Byggdok, Byggherreforum, Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads), Sif, Svenska Målareförbundet, Svenska Elektrikerförbundet, Byggnadsindustrins Yrkesnämnd, BYSAM, Elektriska Installatörsorganisationen, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Föreningen Svenskt Näringsliv, Föreningen Sveriges Byggnadsinspektörer, Företagarnas Riksorganisation, Glasbranschföreningen, HSB Riksförbund, Hyresgästerföreningen Riksförbundet, Ingenjörsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige (LO), Maskinentreprenörerna, Målmästarna, NCC AB, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Plåtslageriernas Riksförbund, SABO, Sveriges Akademikers centralorganisation, (SACO), Samverkansforum för Statliga byggherrar, Skanska Sverige AB, Stiftelsen Arkus, Svensk Handel, Svensk Teknik och Design, Svenska Handelskamarförbundet, Svenska Revisorsamfundet (SRS), Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Svenska Väg- och Vattenbyggares Riksförbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Arkitekter, Sveriges Bostadsrättscentrum, Sveriges Byggindustrier, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och VVS-Installatörerna.

Stockholms stad har sänt departementspromemorian på underremiss till Stadsledningskontoret, Gat- och fastighetsnämnden, Stadsbyggnadsnämnden och koncernledningen för Stockholms Stadshus AB.

Följande remissinstanser har avstått från att yttra sig över remissen: Ingenjörsförbundet, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Följande remissinstanser har inte avgett något yttrande: Staffanstorps kommun, Byggandets Kontraktskommitté, Byggdok, Byggnadsindustrins Yrkesnämnd, BYSAM, Föreningen Sveriges Byggnadsinspektörer, Samverkansforum för statliga byggherrar, Stiftelsen Arkus, Svensk Handel samt Sveriges Bostadsrättscentrum.

Meddelanden i samordningsfrågor för Sveriges
officiella statistik

Bilaga 3

Reports on Statistical Co-ordination for the
Official Statistics of Sweden

mis

2003

2

Statistiska centralbyrån

2003

SNI 2002

Standard för svensk

näringsgrensindelning 2002

SNI 2002

Swedish Standard Industrial

Classification 2002

SNI 2002

Swedish Standard Industrial Classification

45 BYGGVERKSAMHET

Omfattar:

- allmän byggverksamhet, specialiserade bygg- och anläggningsarbeten för byggnader och anläggningar, bygginstallationer samt slutbehandling av byggnader
- nybyggnation, reparationer, tillbyggnader och ombyggnader, uppförande av monteringsfärdiga byggnader eller konstruktioner på plats och uppförande av byggnader av tillfälligt slag

Omfattar inte:

- anläggning och skötsel av grönytor, jfr 01.410
- uppförande eller installation av industriutrustning, jfr 29
- uppförande av kompletta monteringsfärdiga byggnader eller konstruktioner från egetillverkade delar, av trä, plast eller metall, jfr 20.3, 25.2, 28.1
- arkitektverksamhet, jfr 74.201
- byggkonsultverksamhet, jfr 74.202
- projektledning vid byggverksamhet, jfr 74.20

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
- markarbeten: 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 (ej egentillverkade)

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
- projektledning för byggande, jfr 74.202
- anläggning av idrottsanläggningar, utomhus, jfr 45.230

45.22 Takarbeten

45.221 Takarbeten av plåt

45.229 Övriga takarbeten

Omfattar:

- takläggning, taktäckning med andra material än plåt
- impregnering av tak

Omfattar även:

- vattentätning, inkl. vattenavvisande behandling av väggar

45.23 Anläggning av motorvägar, vägar, flygfält och idrottsanläggningar

45.230 Anläggning av motorvägar, vägar, flygfält och idrottsanläggningar

Omfattar:

- anläggning av motorvägar, vägar och gator, cykel- och gångvägar
- anläggning av järnvägar
- anläggning av flygfält
- anläggning av utomhusanläggningar för fritidsändamål, idrottsarenor, stadion, tennisbanor, golfbanor o.d.

Omfattar även:

- målning av vägmarkeringar och markeringar på parkeringsplatser
- beläggningsarbete på upphöjda huvudvägar, broar och tunnlar
- uppsättning av vägräcken, trafikskyltar 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
- brunnborrning och -grävning
- håltagning i betong
- montering och installation av icke egentillverkade stålkonstruktioner
- murning och stenläggning
- montering av byggnadsställningar, inkl. uthyrning
- skorstensmurning och -montering samt anläggning av industriugnar
- avfuktning av byggnader
- lyftarbeten
- asbestsanering
- arbete med särskilda tillträdeskrav som kräver kunskaper om kättring och användning av tillhörande utrustning, dvs. höghöjdsarbete på höga konstruktioner

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 elarmatur
- telekablar
- elvärmesystem, inkl. soleanläggningar
- hissar och rulltrappor
- brand- och tjuvlarm
- antenner
- åskledare

Omfattar inte:

– installation av telekommunikationssystem, jfr 32.200

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 även:

– installation av icke elektriska solfångare

Omfattar inte :

– installation av elektriska vämesystem, 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 icke egentillverkade 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

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 sandblästring o.d. av husfasader
- annan slutbehandling av byggnader

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

F Byggverksamhet**45 Byggverksamhet****451 Mark- och grundarbeten****4511 Rivning av hus; markarbeten****45110 Rivning av hus; markarbeten (på entreprenad)***Omfattar:**rivning av byggnader och andra byggkonstruktioner**röjning av byggplatser**markarbeten: 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*

Anläggningsentreprenadverksamhet, mark- och schaktningsarbeten	Bergborring
Bergumssprängning/-schaktning	Bergsprängning
Buskröjning, vägar	Byggplatsdränering
Diamantborring, -sågning, byggande av hus	Dikning, bygg- o anläggningsverksamhet
Dräneringsarbeten	Entreprenadmaskinarbeten, grävning och schaktning
Förberedande mark- och grundarbeten	Förmedling av schaktning och andra grundarbeten
Grundarbeten, schaktning	Grävning, för byggnads- och anläggningsverksamhet
Grävningensarbeten för byggnads- och anläggningsverksamhet	Husrivning
Jord, förorenad, borttagande av	Jord, inkapsling av
Jordlager, borttagande av	Jordschaktning
Markanläggningsarbeten	Markarbeten, grävning och schaktning
Markentreprenader, grävning och schaktning	Rivning, byggnader
Rivningsarbeten, byggnader och andra byggkonstruktioner	Röjning, byggplatser
Schaktning, byggnads- och anläggningsverksamhet	Schaktning, förmedling av
Sprängningsarbeten	Stenröjning
Traktorarbeten, uppdrag, byggentreprenad	

4512 Markundersökning**45120 Markundersökning (provborring vid byggnadsarbete o.d.; ej olje- o.d. prospektering eller brunnborring)***Omfattar:**provborring och provtagning i samband med byggnads- och anläggningsarbete eller i samband med geofysiska, geologiska och liknande undersökningar**Omfattar inte:**olja- och naturgasprospektering, geofysiska, geologiska och seismologiska undersökningar, jfr 74202**produktionsborring i anslutning till råpetroleum- och naturgasutvinning, jfr 11200
brunnborring och -grävning, jfr 45250*

Jordborrning, markundersökning, bygg och anläggningsverksamhet	Markundersökningar, bygg- och anläggning
Markundersökningar, geofysiska-, och geologiska för bygg- och anläggning	Provborrning vid byggnadsarbete
Provborrning vid geofysiska och geologiska undersökningar	

452 Bygg- och anläggningsarbeten

4521 Uppförande av hus och andra byggnadsverk

45211 Byggande av hus (alla typer utom färdigfabricerade; ej bygginstallationer, ej idrottsanläggningar m.m.)

Omfattar:

uppförande, ombyggnad och reparation av bostads-, butiks-, förvaltnings-, industri-, kontors- och andra husbyggnader

Omfattar även:

*uppförande av prefabricerade hus, ej egentillverkade
byggande av växthus, ej för hushållsbruk*

Omfattar inte:

*tillverkning och uppförande av monteringsfärdiga trähus, jfr 20301
bygginstallationer, jfr 453
slutbehandling av byggnader, jfr 454
arkitektverksamhet, jfr 74201
byggkonsultverksamhet, jfr 74202
uppförande av prefabricerade stålelement till andra byggnader än bostadshus, jfr 45250
byggande av växthus och verandor för hushållsbruk, jfr 45420*

Byggnadsreparationer, totalentreprenad	Byggnadsstommar, montering och uppsättning
Byggnadsverksamhet, byggande av hus	Husbyggande, planering och koordinering av
Ombyggnad av hus	Planering, koordinering av husbyggande
Renovering, ombyggnad och reparation av bostads-, butiks-, förvaltnings-, industri-, kontors- och andra husbyggnader	Reparation av hus, totalentreprenad
Stallbyggnader, projektering, försäljning o montering	Stallinredningar, projektering, försäljning, montering
Timmerhus, monteringsfärdiga, uppförande på byggnadsplats, ej av tillverkaren	Trähus, monteringsfärdiga, uppförande på byggnadsplats ej av tillverkaren
Trähus, uppförande av, ej utförd av tillverkaren	Uppförande, ombyggnad, reparation av bostads-, butiks-, förvaltnings-, industri-, kontors- och andra husbyggnader
Verandor, installation, ej för privathus (ej egentillverkade)	Växthus, ej för privata hus, montering på byggplats

45212 Uppförande av andra byggnadsverk (broar, tunnlar, m.m.; ej hus eller vägar)

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, telefonkiosker, offentliga toaletter, busskurer, etc.

Omfattar inte:

arkitektverksamhet, jfr 74201

byggkonsultverksamhet, jfr 74202

anläggning av idrottsanläggningar, utomhus, jfr 45230

installation av privata simbassänger, jfr 45450

Annonspelare, uppförande av	Avloppssystemarbeten, rördragning i gata/mark
Bredband, kabeldragning utomhus	Broar, uppförande av
Brobyggande	Bussskurer, uppförande av
Byggnadsverksamhet, byggande av andra byggnadsverk än hus	Fjärrvärme, installation i gata
Kabel- och rörarbete i gata, mark	Kabeldragning, utomhus
Kloakledningsarbete	Kraftstationsbyggande
Linjebyggande, el- och tele	Läggning av sjökablar
Offentliga toaletter, uppförande av	Planering, koordinering av anläggningsbyggande
Rörarbete i gata och mark	Rörläggeri, utomhus
Rörsystem, transport av gas och vätskor, uppförande av	Simhallar, anläggning av
Sporthallar, uppförande av	Swimmingpools, ej för privat bruk, anläggning inomhus
Tunnelbanor, tunneln, uppförande av	Tunnelbyggande
Utomhusbassänger, ej för privat bruk, anläggning	Vatten och avloppsledningsdragning i gata
Viadukter, uppförande av	Vindskydd, uppförande av

4522 Takarbeten

45221 Takarbeten av plåt

Byggnadsplåtslageriarbeten, installation	Byggnadsplåtslageriarbeten, montering
Byggnadsplåtslageriarbeten, reparation	Byggnadsverksamhet, takarbeten av plåt
Plåtslageriarbeten, anläggningar, reparation	Plåtslageriarbeten, anläggningar, underhåll
Plåtslageriarbeten, byggnader, reparation o underhåll	Plåtslageriarbeten, byggnadsplats
Takarbeten, plåt	Takläggning, av plåt
Takreovering, plåttak	Taktäckning med plåt
Taktäckning med takspån	Yttertaksmontage, plåt

45229 Övriga takarbeten (ej i plåt)

Byggnadsverksamhet, takarbeten ej av plåt	Impregnering, tak, ej plåt
Takarbeten, ej plåt	Takläggning, ej av plåt eller takspån
Takappläggning	Takreovering, ej plåttak
Takstommar, installation	Taktäckning, ej plåt
Vattenavvisande behandling av väggar	Vattentättningsarbeten, på utsidan av byggnader och underjordiska byggnadsverk
Väggar, vattenavvisande behandling	Yttertaksmontage, ej plåt

4523 Anläggning av motorvägar, vägar, flygfält och idrottsanläggningar

45230 Anläggning av motorvägar, vägar, flygfält och idrottsanläggningar (även järnvägar)

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. (ej simbassänger)

*Omfattar även:
målning på parkeringsplatser och vägmarkeringar*

*Omfattar inte:
förberedande mark- och grundarbeten, jfr 45110
inomhusanläggningar för sport- och fritidsverksamhet, jfr 45212
byggande av simbassänger och simhallar, ej för privat bruk, både ute och inne, jfr 45212
byggande av simbassänger för privat bruk, jfr 45450*

Asfaltering	Asfaltläggning
Asfaltsfräsning	Banverket
Byggnadsverksamhet, vägar, flygfält, järnvägar m.m.	Cykelbanor, anläggning av
Flygfält, anläggning av	Förråd, tekniska kontoret kommun
Gatubyggande	Gatukontor, administration
Golfbanor, anläggning av	Gångbanor, anläggning av
Idrottsanläggningar, utomhus, ej simbassänger, anläggning av	Järnvägsbyggande
Järnvägsdrift, skötsel/underhåll av linjenät	Järnvägsunderhåll
Kommunförråd	Linbanor, reparation, underhåll
Linjenät, skötsel/underhåll av (järnväg)	Linjering av parkeringsplatser
Linjering av tennisbanor, asfalt	Linjering av vägar
Motorvägar, anläggning av	Målning vägmarkeringar
Parkeringsplatser, utan tak, anläggning av	Simbassänger, ej för privat bruk, utomhus, anläggning av
Skidliftar, anläggning av	Skidspårning
Swimmingpooler, ej för privat bruk, anläggning utomhus	Tennisbanor, utomhus, anläggning av
Trafiklinjemålning	Trafikskyltar, uppsättning
Tunnelbanor, spåren, anläggning av	Vägbyggande
Väghyvling	Vägmarkering
Vägräcken, uppsättning	Vägskyltar, uppsättning
Vägunderhåll	

4524 Vattenbyggnad

45240 Vattenbyggnad (även muddring m.m.)

*Omfattar:
anläggning av:
- hamnar, marinor, kajer, vågbrytare, pirar, dockor och liknande hamnanläggningar
- dammar, kanaler, bevattningssystem och akvedukter
- slussar, portar, dammluckor, torrdockor, slipar, fördämningar och liknande hydromekaniska anläggningar muddringsarbeten, avlägsnande av slam och berggrund samt andra vattenrelaterade anläggningsarbeten
andra undervattensarbeten, t.ex. med anlitande av dykare och grodmän eller utnyttjande av annan teknik*

*Omfattar inte:
anläggning av rörledning och huvudkanaler för vatten och avlopp, jfr 45212
läggning av sjökablar, jfr 45212:
anläggning av vatten- och avloppsledningar, jfr 45212*

Akvedukter, anläggning av	Avvattning, -grund
Bevattningssystem, anläggning av	Bryggor, -bad, -båt, uppförande
Byggnadsverksamhet, vattenbyggnad, hamnar, dammar, kanaler, slussar, bevattningssystem m.m.	Dammbyggande
Hamnbyggande	Kajbyggande
Kanaler, anläggning av	Muddringsarbeten
Sjösänkning	Slussar, anläggning av
Utdikning, ej för odlingsändamål	Utdikning, skogsdikning med specialmaskiner
Vassklippning	Vassröjning
Vattenreglering = anläggningsprojekt	Vattenregleringsföretag

4525 Andra bygg- och anläggningsarbeten

45250 Andra bygg- och anläggningsarbeten (grundarbeten, brunnsborrning, murning, stenläggning, resning av byggnadsställningar m.m.)

Omfattar:

byggnadsverksamhet som kräver specialkunskaper eller specialverktyg:

- pålning och andra grundarbeten
- brunnsborrning och -grävning
- håltagning i betong
- montering och installation av icke egentillverkade stålkonstruktioner
- murning och stenläggning
- montering av byggnadsställningar, i samband med uthyrning
- skorstensmurning och -montering samt anläggning av industriugnar
- höghöjdsarbeten, specialister

Omfattar inte:
uthyrning av byggnadsställningar utan montering, jfr 71320

Arbetsplattformar, betong, uppförande	Asbestsanering
Avfuktning av byggnader	Bankfack, montering av, ej i samband med försäljning
Bergvärme, borrning för	Betongborrning
Betonggolv, ej betongplattor, installation	Betonghåltagning
Brunnsborrning, -grävning	Bunkeranläggning, byggande
Byggnadsmide, på byggnadsplats	Byggnadsställningar, montering
Byggnadsställningar, montering i samband med uthyrning	Byggnadstommar, husfasader, underhåll av
Byggnadstätning	Byggnadsverksamhet, grundarbeten, brunnsborrning, murning, stenläggning m.m.
Diamantborrning, -sågning, byggande av anläggningar	Dykning - om anläggningsverksamhet
Gödselbrunnar, projektering, försäljning och montering av	Husflyttning
Husgrunder, montering	Håltagning i betong och andra hårda material
Höghöjdsarbeten av specialister	Impregnering, husgrunder
Industriugnar, anläggning av	Jordankare, installation
Järnkonstruktioner, ej egentillverkade, för hus, montering och installation	Järnkonstruktioner, ej egentillverkade, i anläggningar, montering och installation
Kakelugnsmakare	Kupoler, betong, byggande av
Lyftarbeten, bygg	Metallkonstruktioner, ej egentillverkade, svets- och montagearbeten, på byggsplats
Metallstommar, ej egentillverkade, installation, uppförande	Murning, putsning
Parker, allmänna, anläggning av	Plattläggning, ej golv
Plattsättning, ej golv	Putsning, murning
Pålning	Revetering av hus (klä med murbruk)
Rivning av maskinfundament	Skorstensmurning
Stenläggning	Stensättning, ej golv
Stommar, betong, byggande av	Stållkonstruktioner, ej egentillverkade, montering och installation
Torkningsarbeten, fukt- och vattenskador	Trädgårdsanläggning
Ugnsmurning	Uthyrning, byggnadsställningar, montering
Ångupptagningsverksamhet, uppdrag	Öppna spisar, murning av

453 Bygginstallationer

4531 Elinstallationer

45310 Elinstallationer (även hissar, rulltrappor, larm, antenner, åskledare, elektriska värmesystem)

Omfattar:

elektrisk installation i husbyggnader och anläggningar:

- elkablar och el-armatur
- telekablar
- datakablar
- elvärmesystem, inkl. solelanläggningar
- antenner
- brand- och tjuvlarm (ej bilar)
- hissar och rulltrappor
- åskledare
- elmätare

Omfattar inte:

installation av telekommunikationssystem, jfr 32200

installationsarbeten för elmotorer, generatorer och transformatorer i kraftverk, jfr 31100

installationsarbeten för provningsutrustning, jfr 33200
 installation av sprinkler, jfr 45331
 eldsäkring, jfr 45320
 underhåll och reparation av hissar och rulltrappor, jfr 29220

Bilaga 4

Antenner, installation	Brandlarm, installation
Bredband, installation inomhus	Byggnadsverksamhet, elinstallationer
Datanät, installation	Datorledningar, installation
Dragning av ledningar i byggnader	Elektriska installationer, ej på fartyg
Elinstallationer, ej på fartyg	Elmätare, installation
Elskåp, montage av	Elvärmesystem, installation
Hissar, installation	Installationsarbete, el, byggnader o anläggningar
Kabeldragning, inomhus	Kabel-TV, installation
Kodlås, reparation	Larm, el, ej bil, installation
Ljusanläggningar, montering	Nätverksinstallation, datnät och telenät, i byggnader
Parabol, installation	Portautomatik, montering, ej industriell
Porttelefoner, reparation	Rulltrappor, installation
Solfångare, elektriska, installation	Teleledningar, installation
Telenät, installation	Tjuvlarm, installation i byggnader
Värmesystem, elektriska, installation	Åskledare, installation

4532 Isoleringsarbeten

45320 Isoleringsarbeten (värme-, ljud- och vibrationsisolering)

Omfattar:

värmeisoleringsarbeten med isoleringsmaterial som läggs i spalter i ytterväggar och ger väderbeständighet

värmeisoleringsarbeten på varmvattenrör och rör för nedkyllt vatten, på pannor och på värmeledningar

Omfattar även:

isoleringsarbeten innefattande ljudisolering och eldsäkring

Omfattar inte:

vattentättningsarbeten, på utsidan av byggnader och underjordiska byggnadsverk, jfr 45229

Akustikisolering	Brandisolering
Brandtätning	Bullerskydd, ljudisoleringsarbeten
Byggnadsverksamhet, värme-, ljud- och vibrationsisolering	Eldsäkring
Fastighetsisolering	Isolering, ljud-
Isolering, rör, ledningar	Isolering, väggar, tak
Ljudisoleringsarbeten	Vibrationsisolering
Värme-, ljud- och vibrationsisoleringsarbeten	

4533 VVS-arbeten

45331 Värme- och sanitetsarbeten (ej elektriska värmesystem)

Omfattar:

installation av centralvärme

anläggningsarbeten avseende icke-elektrisk värmeutrustning, inkl. icke-elektriska solenergianläggningar, arbeten med rör, kanaler samt närstående plåtarbeten, som ingår i sådana arbeten.

installation och underhåll av reglersystem för centralvärme

anslutning av fjärrvärmesystem

underhåll och reparation av pannor och brännare för hushållsbruk

rör- och sanitetsinstallationer

Omfattar inte:

installation av elektriska värmesystem, jfr 45310

installation, underhåll och reparation av värmepannor med industriell kapacitet för centraluppvärmning, såsom för större bostadsfastigheter och för fjärrvärme, jfr 28220

Avloppsledningar, i byggnad, installation	Avloppsledningar, i byggnad, reparation o underhåll
Avloppssystemarbeten, rördragning i byggnad	Behållare, för uppvärmning av fastigheter, installation och reparation
Brännare, för hushållsbruk, reparation och underhåll	Byggnadsverksamhet, värme- och sanitetsarbeten
Centralvärme, installation	Fjärrvärme, installation i hus
Installation och underhåll av reglersystem för centralvärme	Installation, värmepumpar
Installationsarbete, värme, sanitet	Monteringsarbeten, i samband med rördragning, inomhus
Oljeeldningsaggregat, installation, ej utförd av tillverkning	Oljeeldningsaggregat, reparation, ej utförd av tillverkning
Oljeeldningsaggregat, underhåll, ej utförd av tillverkning	Pannor, centraluppvärmning för hushållsbruk, reparation
Rörinstallationer	Rörledningar, byggnader, reparation
Rörledningar, installation o underhåll, inomhus	Rörläggeri, inomhus
Rörmokerier	Rörmontage, rör- och sanitetsinstallationer
Sanitetsinstallationer	Solfångare, ej elektriska, installation
Sprinkleranläggningar, installation av	Svetsarbeten, i samband med rördragning, inomhus
Varmvattenberedare, el, hushålls, installation	Varmvattenberedare, el, hushålls, reparation o service
Vattenledningar, i fastighet, installation, reparation och underhåll	Vattenledningar, i fastighet, reparation
Vattenmätare, installation	VVS, värme, vatten och sanitet, installationsarbeten
Värmepannor, för hushållsbruk, installation, reparation och underhåll	Värmepumpar, hushållsbruk, reparation

45332 Ventilationsarbeten

Omfattar:

anläggningsarbeten avseende ventilationsutrustning för bostäder, datorcentraler, kontor och butiker, inkl. arbeten med rör, kanaler samt närstående plåtarbeten, som ingår i sådana arbeten

underhåll och reparation av ventilationsutrustning i bostäder

Omfattar inte:

installation, underhåll och reparation av industriell luftkonditioneringsutrusning, jfr 29230

Byggnadsverksamhet, ventilationsarbeten	Luftkanaler, installation för ventilation
Luftkonditionering, installation	Plåtslageri, ventilation
Styr- och reglerutrustningsinstallation, vvs, byggnader	Ventilation, installation
Ventilationsanläggningar, installation	Ventilationsanläggningar, reparation och underhåll

45333 Kyl- och frysinstallationsarbeten (ej för industriellt bruk)

Omfattar:

anläggningsarbeten avseende kyl- eller frysutrustning för bostäder, datorcentraler, kontor, butiker och storkök

underhåll och reparation av kyl- och frysutrustning i bostäder, butiker och storkök

Omfattar inte:

installation, underhåll och reparation av industriell kylutrustning, jfr 29230

Byggnadsverksamhet, kyl- och frysinstallationer	Frys- och kyldiskar på affärer och storkök, reparation
Kyl- och frysdiskar på affärer och storkök, reparation	Kylanläggningar, ej för industriellt bruk, installation
Kylanläggningar, ej för industriellt bruk, service	Kylinstallationer, ej för industriellt bruk
Luftkanaler, installation för kyla, (ej för industriellt bruk)	

4533 Övriga VVS-arbeten (gasledningsarbeten m.m.)

Omfattar även:

installationsarbeten för distribution av diverse gaser (t.ex. syre på sjukhus) och anslutning av annan utrustning som utnyttjar gas installation av gasmätare

Byggnadsverksamhet, gasledningsarbeten	Gasledningar, byggnads, installation
Gasledningar, byggnads, reparation, underhåll	Gasledningsdragning
Gasmätare, installation	Rörtryckning = rörläggning med hydraulik

4534 Andra bygginstallationer

45340 Andra bygginstallationer (belysning och signalsystem till vägar, järnvägar, flygfält och hamnar m.m.)

Omfattar:

belysnings- och signalsystem till vägar, järnvägar, flygfält och hamnar byggande av stängsel, staket och liknande inhägnader, vilka kan vara gjorda av olika material och användas på olika platser (tennisbanor, lekplatser, bostads- och industrifastigheter o.d.)

andra bygginstallationer, ej hänförliga till andra grupper uppsättning av permanenta skyltar

Omfattar inte:

uppsättning av reklamskyltar av tillfällig karaktär, jfr 74409 anläggningsarbeten för kontroll- och säkerhetssystem för järnvägsspår, jfr 45230

Belysningssystem, flygfält och hamnar, installation	Belysningssystem, järnvägar och vägar, installation
Centraldammsugare, installation	Dammsugare, central, installation
Inhägnader, byggande av (ej egentillverkade)	Ljusskyltar, uppsättning av permanent karaktär
Markiser, installation (ej egentillverkade)	Neonskyltar, uppsättning av
Persienner, installation (ej egentillverkade)	Signalsystem, flygfält, hamnar, installation
Signalsystem, järnväg, vägar, installation	Skyltar, av permanent karaktär, uppsättning
Staket, byggande av (ej egentillverkade)	Stängselmontering
Trafiksignaler, installation, uppsättning	

454 Slutbehandling av byggnader

4541 Puts-, fasad- och stukatörsarbeten

45410 Puts-, fasad- och stukatörsarbeten

Byggnadsverksamhet, puts-, fasad- och stukatörsarbeten	Cementputsning, husbyggnad
Fasadrengöring	Fasadreovering
Husfasader, metall, uppsättning	Husfasader, reovering
Husfasader, sprutputsning	Reovering av husfasader
Sprutputsning, husfasader	Stukatörsarbeten

4542 Byggnadssnickeriarbeten

Bilaga 4

45420 Byggnadssnickeriarbeten (inmontering o.d. av dörrar, fönster, trappor m.m.)

Omfattar:

inmontering och installation av byggnadsdelar: dörrar, fönster, dörr- och fönsterkarmar, trappor, köksinredning o.d. av trä eller andra material (ej egentillverkade) 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 45430

inmontering och installation av egentillverkade byggnadssnickrier, se respektive vara t.ex.

installation av egentillverkade trädörrar, jfr 20302

verandor och växthus, installation, ej för privat bruk, jfr 45211

Anslagstavlor, uppsättning	Apparatskåp, montage av
Branddörrar, installation (ej egentillverkade)	Byggnadssnickeriarbeten, ej egentillverkade, montering på plats
Byggnadsverksamhet, byggnadssnickeriarbeten	Dörrar, installation (ej egentillverkade)
Fönster, fönsterkarmar, installation (ej egentillverkade)	Fönster, renovering
Innertaksmontage	Inredningsmontage, i förråd, lager, kontor etc.
Portar, installation (montering, ej egentillverkade)	Säkerhetsdörrar, installation (ej egentillverkade)
Undertaksmontage	Verandor, installation, för privata hus (ej egentillverkade)
Whiteboardtavlor, uppsättning	Väggpaneler, trä-, uppsättning, (ej egentillverkade)
Växthus, för privata hus, installation (ej egentillverkade)	

4543 Golv- och väggbeläggningsarbeten

45430 Golv- och väggbeläggningsarbeten (oavsett material)

Omfattar inte:

installation av betonggolv (ej golvplattor), jfr 45250

Betonggolv, betongplattor, installation	Betongplattor, golvläggning
Byggnadsverksamhet, golv- och väggbeläggningsarbeten	Golvläggning (ej installation av betonggolv)
Golvläggning/-slipning (ej installation av betonggolv)	Golvspackling
Granitläggning, golv eller vägg	Kakelbeklädnader
Kakelsättning	Klinkerbeklädnader
Klinkerläggning	Marmorläggning, golv eller vägg
Mattläggning	Mosaikläggning, golv eller väggar
Parkettläggning	Skifferläggning, golv eller vägg
Stensättning, golv	Tapetseringsarbeten, papperstapeter och andra mjuka väggbeklädnader
Trägolv, läggning av	

4544 Måleri- och glasmästeriarbeten

45441 Måleriarbeten (in- och utvändigt)

Omfattar:

invändigt och utvändigt måleriarbete av byggnader och anläggningar

Omfattar inte:
tapetseringsarbeten, jfr 45430

Bilaga 4

Blästring, anläggningar	Byggnadsmåleriverksamhet
Byggnadsverksamhet, måleriarbeten	Lackering, byggnader och anläggningar
Måleriarbeten, på byggnader och anläggningar, in- och utvändigt	Målning vid kärnkraftverk
Målning, byggnader och anläggningar	Rostskyddsbehandling av broar
Sprutmålning, byggnader och anläggningar	Ytbehandling, byggnader och anläggningar

45442 Glasmästeriarbeten (ej bilglas)

Omfattar:
uppförande av glasarbeten, väggbeklädnader av glas, spegelväggar och andra glasvaror inneslutningsarbeten såsom installation av fönsterglas

Omfattar inte:
glasmästeriarbeten av egentillverkade produkter, se tillverkning av respektive vara, jfr 2-3 installation av fönster och fönsterkarmar (ej egentillverkade), jfr 45420 bilglasservice, jfr 50202

Balkonger, inglasning (ej egentillverkade)	Beklädnad av väggar med glas eller speglar
Blyglas, inmontering	Byggnadsglasmästeriarbeten
Byggnadsverksamhet, glasmästeriarbeten	Glasinramning av balkonger (ej egentillverkade)
Glasmästeri, byggnads	Husfasader, glasning av
Konstglas, inmontering av	

4545 Annan slutbehandling av byggnader

45450 Annan slutbehandling av byggnader (sandblästring av husfasader)

Omfattar:
ång- och sandblästring o.d. av husfasader annan slutbehandling av byggnader

Blästring, husfasader	Byggnadsverksamhet, sandblästring av husfasader
Fasadrengöring av byggnader	Husfasader, blästring
Husfasader, högtryckstvättning	Husfasader, sandblästring
Husfasader, ångblästring	Högtryckstvättning, husfasader
Ornament, metall, montering	Sandblästring, husfasader
Simbassänger, privata, installation	Villapooler, anläggande av
Ångblästring, husfasader	

455 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

4550 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

45500 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

Omfattar:
uthyrning mot ersättning per tid (med förare)

Omfattar inte:
uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner utan förare, jfr 71320

Bilaga 4

Byggnadsmaskiner med förare, uthyrning	Entreprenadmaskiner, med förare, uthyrning
Grävmaskiner, med förare, uthyrning	Kranar, med förare, anläggningsverksamhet, uthyrning
Kranar, med förare, byggverksamhet, uthyrning	Liftar, uthyrning, med förare
Maskinuthyrning, bygg- och anläggningsmaskiner, med förare	Schaktmaskiner, med förare, uthyrning
Uthyrning, anläggningsmaskiner, med förare	Uthyrning, byggnadsmaskiner, med förare
Uthyrning, grävmaskiner, med förare	Uthyrning, kranar, med förare, anläggningsverksamhet
Uthyrning, kranar, med förare	Uthyrning, lifter, med förare
byggnadsverksamhet	
Uthyrning, schaktmaskiner, med förare	