

Momsfråga om byggnads- entreprenader

i samband med byggnadsentreprenör
i konkurs

I denna artikel fortsätter Björn Forssén att ta upp fall där Skatteverket (SKV) eller förvaltningsrätterna och kammarrätterna genom sin tillämpning på skatteområdet etablerar en faktisk gällande rätt, som bildar en praxis vid sidan av Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) rättspraxis. Som exempel tar han upp att SKV:s handledningar om mervärdesskatt (moms) 2005–2009 skapade en sådan faktisk gällande rätt, genom att SKV:s handläggare och konkursförvaltare uppfattade en skrivning i dem som om det vore rättsligt giltigt att konkursförvaltaren i en faktura till beställare av byggnadsentreprenader debiterade dem moms för återstoden av kontraktssumman, trots att konkursförvaltaren inte tillträdde i byggnadsentreprenörens konkurs och fullföljde entreprenaden. Skrivningen försvann när SKV gav ut sin Handledning för mervärdesskatt 2010, men frågan är om denna faktiska gällande rätt existerar än i dag. Enligt Björn Forssén föreligger det en stor rättsosäkerhet, både för beställare av byggnadsentreprenader och för ägare av byggnadsentreprenörsbolag.

text: **Björn Forssén**



ARTIKELN FÖRVALTNINGSRÄTTEN baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarssärende – hur rättssäkert är det? (publicerad i Balans Fördjupning nr 4/2018) ger jag ett exempel på att det existerar en faktisk gällande

rätt hos SKV och Förvaltningsrätten i Stockholm. Där nämner jag också att jag i en bok från 2017, Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan, tar jag upp flera fall av att SKV, förvaltningsrätterna och kammarrätterna etablerar en faktisk gällande rätt vid sidan av HFD:s rättspraxis i skattefrågor, det vill säga vid sidan av vad som anses ge uttryck för gällande rätt i en egentlig mening. Det innebär en stor rättsosäkerhet för den enskilde som inte kan överblicka rättsläget och som kanske missar att gällande rätt i en egentlig mening ändras genom lagstiftning eller avgöranden från HFD eller EU-domstolen. I denna artikel tar jag upp problem med att SKV genom sina handledningar och andra publikationer kan etablera en faktisk gällande rätt utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening, såsom i stället är fallet när en prejudikatsvärd fråga prövas av HFD till vägledning vid rättstillämpningen. Jag använder som exempel på fenomenet att SKV i sina handledningar om moms kan anföra en viss ståndpunkt som sedan utmönstras ur handledningen utan någon kommentar.¹

Problembeskrivning

Det kan uppstå momsproblem med den juridiska figuren konkursboet, när det gäller tillämpningen av den särskilda regeln om konkursbon i 6 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som lyder:

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

I denna artikel bortser jag från den subjektfrågan, och tar här i stället upp att om konkursboet anses skattskyldigt enligt 6 kap. 3 § ML är ändå objektfrågan och omsättningsbegreppet avgörande för om konkursboet ska kunna anses skattskyldigt och därmed ha att debitera utgående moms i fakturor till konkursgäldenärens kunder. Det problem som jag tar upp i det hänseendet är att det – enligt min erfarenhet – har förekommit att konkursförvaltare utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter det att en byggnadsentreprenör har försatts i konkurs, trots att konkursförvaltaren inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas åt fastighetsägaren genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I sådant fall har fakturering med momsdebitering skett från konkursförvaltarens sida till beställare av olika byggnadsentreprenader, vilka kan ha varit privata beställare eller offentliga beställare såsom kommuner, trots att återstående arbeten inte kommer att utföras. Byggnadsentreprenören har på grund av konkursen ingen rådighet över entreprenaden längre och konkursförvaltaren tillträder inte entreprenaden för konkursboets räkning, men fakturerar beställarna med moms avseende de delar av kontraktssummorna som återstod när byggnationerna upphörde på grund entreprenörens konkurs.

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts, genom fakturering med momsdebitering av ”arbete” utöver det arbete som har genomförts före konkursbeslutet utan att arbete faktiskt kommer att genomföras därefter, strider mot att en omsättning är en nödvändig förutsättning för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Enligt min mening är det inte heller möjligt att mervärdesbeskatta på det sättet enligt 6 kap. 3 § ML, om konkursförvaltaren inte tillträder entreprenaden och ser till att den faktiskt slutförs, eftersom konkursboet därmed inte bedriver någon verksamhet efter konkursbeslutet. Det beskrivna fenomenet bör utredas av lagstiftaren särskilt som SKV – återigen enligt min erfarenhet – inte rutinmässigt har stämt en byggnadsentreprenör, som har använt

”Problemet i dag är att det är oklart om en faktisk gällande rätt ännu tillämpas av SKV och konkursförvaltaren.”

aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten, det vill säga för företrädaransvar enligt 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, avseende den utgående moms som har fakturerats på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren. Om nu någon beställare, till exempel en kommun, betalar en sådan faktura från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en felaktigt debiterad moms, vilket inte utgör ingående moms enligt 8 kap. 2§ ML. Emellertid kan den felaktigt debiterade momsen ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – till exempel till en leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av den anledning bör för övrigt Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor.

Den källa som SKV åberopade tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad för tjänster som inte har utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet var – enligt min erfarenhet – SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005. Där angavs följande på sidan 946 i avsnitt 41.3.8, Byggnadsföretags konkurs:

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

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

mervärdesskatt 2009, men utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.² Att så skedde kan bero på att någon hos SKV till slut insåg att det för beställare, fastighetsägare, med avdragsrätt för ingående moms inte förelåg avdragsrätt för moms på tjänster som inte utfördes i faktisk mening. Därvidlag gjorde inte byggnadsentreprenören en motsvarande omsättning som föranleder skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första stycket ML, och debiterad moms utgjorde inte ingående moms hos beställaren, fastighetsägaren, enligt en motsatsvis tolkning av 8 kap. 2§ andra stycket ML. Att beställaren av byggnadsentreprenaden, fastighetsägaren, saknar avdragsrätt för ett sådant förvärv av tjänst tydliggjordes genom den momsreform som genomfördes 2008, genom SFS 2007:1376. Den innebar att så kallad betalningsskyldighet infördes för felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § ML, med stöd av artikel 203 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), men avdragsrätt för en motsvarande ingående moms föreligger inte för mottagaren av fakturan, eftersom sådant belopp inte utgör moms enligt ML.³ Genom den regeländringen 2008 kan det ha blivit tydligare för SKV att sista meningen i citatet ovan från äldre lydelse av dess Handledning för mervärdesskatt måste utmönstras, vilket således skedde i och med utgåvan 2010.

Konklusioner

SKV:s uppfattning att konkursboet ska fakturera med momsdebitering avseende byggnadsentreprenadarbeten som inte utförts, det vill säga trots att någon omsättning inte sker, kan ha baserats på tanken att en skattskyldig beställare, fastighetsägare, ändå skulle få avdrag för debiterad moms som ingående moms. På så sätt kan en faktisk gällande rätt hos SKV ha bildats utan stöd i vad som följer av reglerna om rättigheter och skyldigheter i ML och rättspraxis från HFD och EU-domstolen, det vill säga utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening. Problemet är att lagstiftaren ofta tar SKV:s handledningar till stöd för att i förarbeten beskriva gällande rätt, vilket enligt min uppfattning har bidragit till att handläggare och



konkursförvaltare har tolkat SKV:s handledningar 2005–2009 på det beskrivna sättet.

Problemet i dag är att det är oklart om en faktisk gällande rätt ännu tillämpas av SKV och konkursförvaltare, där de hävdar att moms ska debiteras på byggnadsentreprenadarbeten som inte kommer att slutföras på grund av byggnadsentreprenörens konkurs. Att SKV tog bort den ovan citerade skrivningen, när 2010 års Handledning för mervärdesskatt gavs ut, skedde utan någon kommentar, och läget är således oklart i nämnda hänseende. Det visar enligt min mening att lagstiftaren bör göra egna empiriska undersökningar av vad som sker i verkligheten, och inte tämligen okritiskt anamma SKV:s uppfattning i en viss beskattningsfråga som om den skulle ge uttryck för gällande rätt. Det är särskilt viktigt när det gäller områden där EU-rätten styr, och således två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.

Att SKV, förvaltningsrätterna och kammarrätterna etablerar en faktisk gällande rätt vid sidan av HFD:s rättspraxis i skattefrågor, det vill säga vid sidan av vad som anses ge uttryck för gällande rätt i en egentlig mening, innebär, som nämnts, en stor rättsosäkerhet för den enskilde som inte kan överblicka rättsläget. Den enskilde missar kanske att gällande rätt i en egentlig mening ändras genom lagstiftning eller avgöranden från HFD eller EU-domstolen. Dessutom förstärks enligt min mening rättsosäkerheten i förevarande hänseende av att SKV numera har övergått från att trycka momshandledningarna till att från och med Handledning för mervärdesskatt 2014 enbart ge ut handledningen i digital form på hemsidan www.skatteverket.se.

I stället för att ge uppdaterade hela årgångar av momshandledningen arbetar SKV med en enda handledning (från 2014), vilken enbart byggs på med pdf-filer avsnitt för avsnitt. Det går inte att se när i tiden något nytt har tillförts. Under arbetet med min doktorsavhandling blev jag varse detta problem beträffande SKV:s handledning om skatteförfarandet, som gavs ut med anledning av införandet av SFL 2012 – och som för övrigt bara har uppdaterats med vissa avsnitt (pdf-filer) 2013. För mig spelade det ingen

roll, eftersom jag var klar med mitt avhandlingsarbete 2013, men för dagens forskare, ombud eller domare som ska hantera momsfrågor lär detta försvåra för dem att enkelt få en överblick och kunna gå vidare med studier av rättsläget. Jag tog dock upp denna informationsfråga med SKV i samband med mitt avhandlingsarbete, och jag har en del andra idéer om att forskningen inom skatterätten borde samarbeta med SKV för att SKV ska upprätthålla sin traditionellt höga standard när det gäller information på skatteområdet. Det finns ingen motsats mellan den inställningen och att jag ifrågasätter att SKV ska utveckla en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening. Det problemet ligger framför allt hos domstolarna, och förstärks av att det krävs prövningstillstånd för att få upp exempelvis en momsfråga i HFD.

BJÖRN FORSSÉN

är juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm

Fotnoter

- 1) Se även avsnitten 3.11.3 och 3.11.5 i Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag, Laholm 2017.
- 2) Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2, avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173) resp. SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2, avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).
- 3) Jfr prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) s. 91 (punkt 2).