



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Johanna Persson

# Omvänd moms i byggsektorn – Hur blev det?

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Christina Moëll

Skatterätt

Hösten 2009

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Introduktion till ämnet	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	9
1.5 Avgränsningar	10
<b>2 TEORI</b>	<b>11</b>
2.1 Mervärdesskattens historia i korthet	11
2.2 Mervärdesskattens syfte och konstruktion	12
2.3 Bygg- och anläggningssektorn	13
2.3.1 Viktiga aktörer i byggsektorn	13
2.4 Undandragande av mervärdesskatt i byggsektorn	14
2.4.1 Svarta system	16
2.4.1.1 Aktörerna	16
2.4.1.2 Olika typer av härvor	17
2.5 Skatteundandragande och svart arbetskraft utifrån ett mikroekonomiskt perspektiv	20
2.5.1 Oligopol och karteller	21
2.5.2 Konkurrens	22
2.6 Omvänd momsredovisning i byggsektorn	23
2.6.1 2.6.1 Syftet med de nya reglerna	24
2.6.2 Reglernas konstruktion och tillämpning	25
2.6.2.1 Gällande rätt från och med 1 juli 2007	25
2.6.2.2 Avdragsrätt, fakturering och redovisning vid tillämpning av det omvända momssystemet	27
2.6.3 Anteciperade problem och negativa effekter	29
2.6.3.1 Gränsdragningsproblem	29
2.6.3.2 Felaktig tillämpning av reglerna	31

2.6.3.3	Nödvändiga administrativa förändringar	32
2.6.3.4	Negativ likviditetspåverkan	32
2.6.3.5	Övrigt	33
2.6.4	Anteciperade fördelar och positiva effekter	33
2.6.4.1	Minskat skattefusk	33
2.6.4.2	Bättre konkurrensvillkor	34
2.6.4.3	Positiv likviditetspåverkan	34
2.6.4.4	Övrigt	34
<b>3</b>	<b>EMPIRI</b>	<b>36</b>
3.1	Enkätundersökning	36
3.2	Intervjuer	45
3.2.1	Intervju med PEAB	46
3.2.2	Intervju med Skanska	47
3.2.3	Intervju med Sveriges Byggindustrier	49
<b>4</b>	<b>ANALYS</b>	<b>51</b>
4.1	Negativa effekter	51
4.1.1	Gränsdragningsproblem	51
4.1.2	Felaktig tillämpning av reglerna	53
4.1.3	Nödvändiga administrativa förändringar	54
4.1.4	Negativ likviditetspåverkan	55
4.2	Positiva effekter	56
4.2.1	Minskat skattefusk	56
4.2.2	Bättre konkurrensvillkor	56
4.2.3	Positiv likviditetspåverkan	57
4.3	Inställning till omvänd moms inom byggsektorn	58
4.4	Omvänd moms inte bara för byggsektorn?	58
<b>5</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>61</b>
	<b>BILAGA A – BREV TILL ENKÄTER</b>	<b>62</b>
	<b>BILAGA B – ENKÄTFRÅGOR</b>	<b>63</b>
	<b>BILAGA C – SAMMANSTÄLLNING AV KOMMENTARER FRÅN ENKÄTERNA</b>	<b>65</b>
	<b>BILAGA D – INTERVJUFRÅGOR TILL SKANSKA OCH PEAB</b>	<b>69</b>
	<b>BILAGA E - INTERVJUFRÅGOR TILL SVERIGES BYGGINDUSTRIER</b>	<b>70</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>71</b>

# Summary

Since 1 July 2007, construction industry has a new system of VAT. The aim of this reform is to restrain the problems of tax evasion and the black economy. It is commonly known that in the construction industry there is a lot of organized trade with black labour and black systems with widespread tax evasion, that is why such legislative measures were considered to be necessary.

The new system consists of a so-called reversed system of VAT, which means that the buyer, instead of the seller, becomes taxable for the outgoing VAT at a transaction. In this way, the seller never gets in contact with the outgoing VAT, and can therefore not fail to report this to the state. The idea is to reduce tax evasion and to get more money to the treasure chest of the state. Another positive effect of the new system was expected to be improved conditions of competition in the construction market, which in the longer term is necessary to make the market work. Today it is characterized by the dominance of few actors. This makes the resource allocation inoptimal, and this constitutes restrictions to access for new companies which want to compete in the construction market.

Already when the rules were introduced many however warned of the negative effects of such a system. The administration was foreseen to increase a lot for the companies since many of them may be forced to apply two systems in parallel; the conventional VAT system and the new system of reversed charge. In addition a great deal of problems when establishing a boundary was expected. This increased uncertainty was assumed give rise to considerable handling faults of the rules, which in turn leads to taxation. Furthermore many were concerned about how the liquidity of companies at the beginning would be effected by the reversed charge.

Unfortunately, the studies that have been taken in the work of this thesis shown, as had been feared, that the problems of the companies have actually been significant in the form of increased administration and difficult problems in several situations. This has in some cases resulted in increased cost, and many times a lot of extra work. In addition, liquidity in smaller companies have proved to be negatively affected by the reversal VAT system, while it in larger companies has been affected in a positive direction. Whether scale and the existence of black labour have declined is unclear, but a worrying proportion of companies has responded refusal on request of this, as well as to the question of improved competition in the construction market.

# Sammanfattning

Sedan den 1 juli 2007 har byggbranschen fått ett nytt momssystem. Syftet med denna reform är att stävja problemen med skattefusk och svartarbete. Just i byggbranschen har en organiserad handel med svart arbetskraft och svarta system med utbredd skattefusk visat sig vara särskilt vanligt förekommande, varför sådana lagstiftningsåtgärder ansågs vara nödvändiga.

Det nya systemet utgörs av ett så kallat omvänt momssystem, vilket innebär att köparen, istället för säljaren, blir skattskyldig för utgående moms vid en transaktion. På detta sätt får säljaren aldrig kontakt med den utgående momsens och kan då inte heller underlåta att redovisa denna till staten. Tanken är att skattefusket härigenom skall minskas och mer pengar skall komma in till den statliga kassakistan. Ytterligare en positiv effekt av det nya systemet förväntades bli förbättrade konkurrensvillkor på byggmarknaden, vilket på längre sikt är nödvändigt för att marknaden skall fungera. Idag karaktäriseras denna av en fåtalsdominans, vilket dels gör resursfördelningen inoptimal och dels utgör ett etableringshinder för nya företag som vill konkurrera på byggmarknaden.

Redan vid reglernas införande var det dock många som varnade för de negativa effekterna med ett sådant system. Administrationen förutsågs komma att öka kraftigt för företagen eftersom många företag tvingas att tillämpa två system parallellt, dels det konventionella momssystemet och dels det nya systemet med omvänd moms, eftersom omvänd momsredovisning endast gäller för byggbolag medan andra bolag och slutkonsumenter faller utanför dess tillämpningsområde. I samband härmed väntades även en hel del gränsdragningsproblem uppkomma. Denna ökade osäkerhet förmodades dessutom ge upphov till åtskillig felhantering av reglerna, vilket i sin tur leder till skattetillägg. Vidare oroade sig många till en början för hur likviditeten hos företag skulle komma att påverkas av den omvända momsredovisningen.

Tyvärr har de undersökningar som vidtagits i arbetet med denna uppsats visat, precis som befarats, att problemen för företagen faktiskt har blivit betydande i form av ökad administration och svåra gränsdragningsproblem i flera situationer. Detta har i en del fall lett till ökade kostnader, och många gånger mycket merarbete. Vidare har likviditeten i mindre företag visat sig påverkas negativt av den omvända momssystemet, medan den i större företag påverkas i positiv riktning. Huruvida skattefusket och förekomsten av svart arbetskraft har minskat är oklart men en oroande stor andel av företagen har svarat nekande vid förfrågan, liksom på frågan om förbättrad konkurrens på byggmarknaden.

# Förord

Arbetet med denna uppsats har varit roligt och givande, även om det många gånger också har varit svårt.

Uppslag till ämnet fick jag vid en diskussion kring omvänd moms med min pappa, *Bo Persson*. Pappa har under arbetets gång fungerat som bollplank, och han har åtskilliga gånger även hjälpt mig med både praktiska och teoretiska problem som har uppkommit. Han ställer alltid upp, och för det vill jag tacka honom.

Jag vill även tacka min handledare, *Christina Moëll*, för det stöd och de givande åsikter och invändningar hon har bistått med i mitt arbete.

Slutligen vill jag också tacka alla de respondenter som vänligt har ställt upp och bidragit till arbetet med sina åsikter och erfarenheter. Detta har varit mycket värdefullt för mig.

# Förkortningar

Dir.	Direktiv
Dnr.	Diarienummer
Ds.	Departementsserien
ML	Mervärdesskattelag (SFS 1994:200)
PBL	Plan- och Bygglag (SFS 1987:10)
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
SKV	Skatteverket
SN	SkatteNytt
SNI	Svensk näringsgrensindelning
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvSkT	Svensk SkatteTidning

# 1 Inledning

I detta inledande avsnitt ges en kort introduktion till det ämne som uppsatsen behandlar – *Omvänd moms i byggsektorn*. Vidare konkretiseras några frågeställningar kring vilka uppsatsen är uppbyggd. En redogörelse för de olika metoder som tillämpas och det material som används i uppsatsen följer därefter, liksom en genomgång av uppsatsens disposition och vidtagna avgränsningar i ämnet.

## 1.1 Introduktion till ämnet

Under senare delen av 1990-talet inledde dåvarande Riksskatteverket en utredning i syfte att granska stora byggprojekt. Under detta arbete uppdagades en inom byggsektorn mycket vidsträckt förekomst av svarta system och grava momsbedrägerier. Byggsektorn är den näst största sektorn i Sverige, endast vårdsektorn är större. Bedrägerier och andra brister när det gäller redovisning av mervärdesskatt inom byggsektorn är därför mycket allvarliga och kan medföra kraftiga störningar i samhällsekonomin.

I anledning härav företog Riksskatteverket ett riksomfattande kontrollprojekt för att kartlägga de olika bygghärvorna och förekomsten av svart arbetskraft inom byggsektorn. De iakttagelser som gjordes visade att omfattningen av svarta löner inom byggsektorn var mycket stor. En stor del av den organiserade handeln med svart arbetskraft kunde inte identifieras i projektet, och verket avstod därmed från att uppskatta svartarbetet i branschen som helhet. I installationsbranschen bedömdes sådana siffror dock uppgå till 2,5-3 miljarder kronor årligen. Den statliga förlusten, i form av uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt, uppgår således årligen till mellan 2 och 2,5 miljarder kronor. Momsbortfallet utgör 20% av detta belopp, det vill säga 500-600 miljoner kronor.

Riksskatteverket konstaterar i sin utredning att skatteundandragandet har satts i system i vissa delar av byggbranschen och beskriver skattefusket som en organiserad handel med svart arbetskraft. Fusket har visat sig vara vanligt förekommande framför allt i underentreprenörsleden, och i synnerhet hos mindre företag. De svarta systemen utgörs av olika konstruktioner med fristående underentreprenörer, mellanmän och bemanningsföretag i flera led. En vanlig form av skatteundandragande bygger på att uppdragsgivaren ställer ut så kallade osanna fakturor, och ofta till fler än en uppdragstagare.

En primär konsekvens av de svarta systemen utgörs självklart av minskade skatteintäkter för staten. Utöver detta för fusket med sig en rad negativa effekter både för byggbranschen i sig, för arbetsgivaren och för arbetstagaren. Branschen smutsas ner med ett dåligt rykte som även de hederliga företagen får hängande över sig. Vidare rubbas också konkurrensen på marknaden då de seriösa företagen får svårt att konkurrera



med oseriösa sådana, vilket innebär en för den samhälleliga välfärden ofördelaktig resursallokering.

Vid tiden för Riksskatteverkets kontrollprojekt hade de svarta systemen fått en sådan utbredning inom byggsektorn att det krävdes radikala lagstiftningsåtgärder för att komma tillrätta med problemet. Verket föreslog bland annat att ett system med omvänd momsredovisning skulle införas, vilket efter bearbetning sedermera antogs av riksdagen och trädde i kraft den 1 juli 2007.

Omvänd momsredovisning innebär enkelt uttryckt att momsskyldigheten flyttas över från säljaren till köparen vid en transaktion. Säljaren debiterar då inte någon utgående moms på fakturan. Istället skall köparen själv räkna fram momsens belopp på fakturabeloppet och redovisa denna i sin deklaration. Köparen får i samma deklaration, förutsatt att denne har full avdragsrätt, dra av samma belopp som ingående moms, vilket gör det hela till ett nollsummespel.

Vinsten i ett sådant system ligger däri att säljaren aldrig får tillgång till den utgående momsens belopp och kan därmed inte heller underlåta att betala in denna till staten. På detta sätt avser systemet att sätta stopp för momsfusk och den utbredda tillämpningen av svart arbetskraft. Staten skall alltså garanteras sina skatteintäkter, samtidigt som byggbranschen saneras och företag åter kan konkurrera på lika villkor. Detta var i alla fall tanken vid reglernas införande.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Tanken med omvänd momsredovisning var god. Dock kunde även en baksida med det nya regelsystemet redan tidigt anas. Vissa gränsdragningsproblem förutsågs, liksom likviditetseffekter och en ökad administrativ börda för företagen. Denna uppsats skrivs därför nu, drygt två år efter reglernas införande, i syfte att utreda konsekvenserna av regeländringen. Blev det som man hade tänkt sig? Eller hur blev det?

Arbetet är främst vinklat mot en utredning utifrån företagets perspektiv, även om ansatser görs för att belysa problemet även utifrån ett fiskalt perspektiv. Tyvärr hade Skatteverket dock inte möjlighet att delta i undersökningen genom att svara på frågor.

För att utröna vilka effekter som faktiskt har följt i den omvända byggmomsens spår formuleras här några konkreta frågeställningar, vilka tjänar som vägledning i arbetet:

- ✓ Vilka blev de negativa effekterna med införandet av den omvända byggmomsen, och varför? Hur väl stämmer dessa överens med de negativa effekter som förutsågs innan reglernas införande? Finns det skillnader mellan stora och små företag i detta avseende?

- ✓ Vilka blev de positiva effekterna med införandet av den omvända byggmomsen, och varför? Hur väl stämmer dessa överens med de positiva effekter som förutsågs innan reglernas införande? Finns det skillnader mellan stora och små företag i detta avseende?
- ✓ Hur har företagen i byggsektorn upplevt införandet av den omvända byggmomsen? Finns det skillnader mellan stora och små företag i detta avseende?

## 1.3 Metod och material

De frågeställningar som uppsatsen omfattar är av varierande karaktär, varför olika metoder tillämpas för att behandla dem.

Avsnitt 2 i uppsatsen är genomgående deskriptivt. Den metod som tillämpats här är den klassiskt rättsdogmatiska, i vilken de juridiska rättskällorna lagtext, förarbeten, praxis och doktrin studeras. Källorna i detta avsnitt är således i huvudsak sekundära, vilket innebär att informationen har samlats in av andra personer och ofta i ett helt annat syfte än det här aktuella. Att tillämpa sekundärkällor kan vara vanskligt då det är svårt att kontrollera de omständigheter som kan ha påverkat informationens tillförlitlighet. Ofta är det svårt att ta reda på vilka metoder som har tillämpats vid informationsinsamlingen, och i vilket syfte denna har gjorts. Dessutom är det ofta svårt att urskilja personliga värderingar som kan ha påverkat innehållet i texten. Uppsatsförfattaren är medveten om dessa problem, och har i anledning härav noga granskat dessa källor för att säkerställa deras trovärdighet och relevans.

Uppsatsen utgår från ett juridiskt perspektiv. För att lägga ytterligare en dimension på problemen med svart arbetskraft och de svarta systemen inom byggsektorn analyseras dessa mycket kort dessutom även ur ett samhällsekonomiskt, eller så kallat mikroekonomiskt, perspektiv. I dessa avsnitt visas med hjälp av marknadsmodellen hur konkurrensen på marknaden påverkas och vad detta får för konsekvenser för resursfördelningen och den samhälleliga välfärden.

De primärdata som i arbetet med denna uppsats har samlats in presenteras i det tredje avsnittet. Denna information är ny och ej tidigare publicerad, eftersom den är hämtad från primära källor enbart i syfte att understödja en diskussion kring frågeställningarna i just denna uppsats. Relevansen höjs då författaren själv har stått för informationsinsamlingen i denna del.

Det tredje avsnittet utgörs av en empirisk studie. Empiri kan sägas vara grundad på erfarenhet då den bygger på vetenskapliga undersökningar av verkligheten. I denna del av uppsatsen tas dels en kvalitativ ansats och dels en kvantitativ sådan.

Det verktyg som här har tillämpats för att få fram kvalitativ empiriinformation är intervjuer. Syftet med dessa är att skapa en djupare

förståelse för de frågor och svar som diskuteras. Tre respondenter valdes ut, två av de större byggföretagen i Sverige samt den aktuella branschorganisationen. Då dessa dagligen arbetar med omvänd byggoms förutsattes de vara väl insatta i ämnet och förväntades kunna ge lite mer nyanserade svar än andra. Intervjuerna genomfördes per telefon, och gick till så att författaren ledde en diskussion snarare än ställde frågor. Dock hade alla respondenterna före samtalet fått ta del av de frågor som intervjun var tänkt att bygga på så att de hade lite tid att förbereda sig för att diskussionen skulle bli så givande som möjligt. Intervjuerna presenteras under empiriavsnittet i löpande text, eftersom de inte följde frågeformuläret till punkt och pricka och det då hade blivit något rörigt att söka redovisa fråga för fråga.

Ofta kritiserar kvalitativa undersökningar för att ha en lägre validitet och reliabilitet än kvantitativa undersökningar. Med validitet menas hur väl det mäts som avses att mätas, medan reliabilitet avser hur pass tillförlitlig informationen är.<sup>1</sup> För att få en så hög validitet som möjligt på intervjumaterialet har mycket tid och tanke lagts bakom utformningen av de frågeformulär som skickades till respondenterna. Det faktum att intervjuerna genomfördes över telefon kan dock vara något som hotar validiteten, eftersom detta inte ger författaren, tillika frågeställaren, samma möjlighet att ”läsa av” respondenten som vid ett fysiskt möte. Vidare finns risken för att författaren omedvetet har vinklat frågorna och på så sätt manipulerat respondenterna till att svara i en viss riktning, vilket också detta påverkar validiteten negativt. Denna risk minskar dock något när, såsom i detta fall, intervjuerna har skett genom friare samtal endast med förutbestämda ”stolpar” där respondenterna har fått tala relativt fritt. Att en och samma person har lett samtliga intervjuer är vidare en faktor som höjer reliabiliteten av undersökningen. Dessutom har den information som framkommit i samtalen omgående omarbetats till löpande text, och i de fall oklarheter och följdfrågor har uppkommit har författaren i efterhand varit i kontakt med aktuell respondent ytterligare några gånger för att rätta ut dessa frågetecken.

För att få ett så brett och verklighetstroget informationsmaterial som möjligt att grunda analysen i uppsatsen på har även en kvantitativ undersökning vidtagits. Denna genomfördes i form av ett frågeformulär med givna svarsalternativ, vilket 232 stycken byggföretag av varierande storlek runt om i Sverige har fått svara på. Respondenterna valdes slumpmässigt ut från branschorganisationen Sveriges Byggindustriers medlemslista. Dessa fick via e-mail ett brev vari författaren och dennes arbete presenterades, och där respondenterna ombads att bidra till detta arbete genom att fylla i en enkät. I brevet bifogades en länk till en hemsida där enkäten fanns. Själva enkäten bestod av 14 stycken ja/nej-frågor som enkelt besvarades genom ett klick i rutan för önskat svarsalternativ. Avslutningsvis fanns en liten ruta där respondenterna fick fylla i egna tankar och funderingar kring ämnet omvänd byggoms, vilket de frekvent gjorde. Syftet med denna undersökning var

---

<sup>1</sup> [www.infovoice.se/fou/bok/10000035.htm](http://www.infovoice.se/fou/bok/10000035.htm)

att få en mer generell uppfattning om företagens syn på reglerna kring omvänd momsredovisning inom byggsektorn och deras effekter.

Risken med sådana enkätundersökningar som här har tillämpats är att respondenterna kan missförstå frågorna eller tolka dessa på ett sätt som inte var tänkt, vilket sänker validiteten på undersökningen. För att undvika detta har mycket tid lagts ner på att utforma frågorna så tydligt som möjligt. Utrymmet för egna tolkningar minskas även av att svarsalternativen är givna på förhand. I strävan efter en hög reliabilitet på den framtagna enkätinformationen har frågan inledningsvis ställts om respondenterna anser sig vara väl insatta i ämnet. På så sätt erhålls en god uppfattning om svarens tillförlitlighet. Att så många som 232 stycken företag har besvarat enkäten är ytterligare en faktor som i sig höjer reliabiliteten på informationsmaterialet.

## 1.4 Disposition

I förevarande avsnitt, som går under rubriken "INLEDNING", görs först en kort presentation av ämnet, varefter syftet med uppsatsen klargörs. Här formuleras även de frågeställningar kring vilka uppsatsen är uppbyggd. Vidare redovisas de metoder som har tillämpats i arbetet med denna uppsats. Avsnittet avslutas med att kort föra fram de avgränsningar som har gjorts i syfte att hålla framställningen så konkret och träffsäker som möjligt i förhållande till frågeställningarna.

Avsnitt 2, kallat "TEORI", är centralt som underlag för en kommande diskussion och analys. Detta behandlar inledningsvis mervärdesskatt som begrepp samt även kort dess historia, då kännedom om det konventionella systemet är en förutsättning för förståelsen av ett system med omvänd momsredovisning och dess effekter. Även innebörden av begreppen bygg- och anläggningssektor presenteras kort. Vidare beskrivs problemet med undandragande av mervärdesskatt i byggsektorn och de svarta systemen förklaras. Detta belyses sedan även ur ett mikroekonomiskt perspektiv, med fokus på de konsekvenser som skattefusket får för konkurrensen på marknaden. Här efter följer en presentation och genomgång av systemet med omvänd momsredovisning, vilket har införts i byggbranschen, samt syftet med detta. Avslutningsvis framhålls de problem som systemet förväntades föra med sig, liksom dess förväntade såväl negativa som positiva effekter.

Uppsatsens tredje avsnitt utgörs av "EMPIRI". Här presenteras dels det material som har samlats in genom en enkätundersökning, och dels resultatet av de tre intervjuer som har företagits i arbetet med denna uppsats. Mot bakgrund av vad som har lagts fram i teoriavsnittet utgör materialet från detta empiriavsnitt grunden till den analys som avslutar uppsatsen.

I det avslutande fjärde kapitlet, uppsatsens "ANALYS"-del, analyseras den framtagna empirin, och uppsatsens frågeställningar diskuteras och besvaras med hjälp av denna samt mot bakgrund av teoriavsnittet. Analysen kopplas till de rubriker i teoriavsnittet som behandlar effekterna av den omvända momsredovisningen i pedagogiskt syfte.

## 1.5 Avgränsningar

I uppsatsen behandlas enbart det omvända momssystemet inom den svenska byggsektorn, detta i syfte att söka hålla informationsmaterialet för de i uppsatsen aktuella frågeställningarna på en lagom och relevant nivå. Således tas det faktum att ett sådant system sedan en tid tillbaka har tillämpats även på en del andra områden, såsom viss gränsöverskridande handel, ej upp. Inte heller berörs andra länders erfarenheter av liknande regeländringar som de som Sverige har gjort inom byggsektorn.

## 2 Teori

Detta avsnitt är tänkt att fungera som en teoretisk bakgrund till den analys som avslutar uppsatsen. Här berörs inledningsvis den konventionella momsens, då kunskap om denna är nödvändig för en vidare förståelse av den omvända momsens syfte och konstruktion. Stor vikt har lagts vid en förklaring av de inom byggsektorn ofta förekommande svarta systemen, samt vid Riksskatteverkets rapport där dessa har uppdragats. Problemen med de svarta systemen belyses ur ett mikroekonomiskt perspektiv, varefter den omvända byggmomsen, som ett medel att råda bot på skattefusket inom byggsektorn, presenteras. Slutligen belyses nackdelar respektive fördelar med ett sådant momssystem inom byggsektorn.

### 2.1 Mervärdesskattens historia i korthet

Allmänna konsumtionsskatter får anses vara en modern företeelse, även om omsättningsskatters förekomst har kunnat spåras ända tillbaka till antiken.<sup>2</sup> Under Romarriket togs försäljningsskatter ut vid auktioner och på marknader. Ett antal länder, däribland Egypten, Frankrike och Spanien, införde tidigt liknande skatter. Flera länder har härefter infört konsumtionsskattesystem, och många gånger i samband med krig och ekonomiska kriser såsom Tyskland år 1916, Belgien år 1921 och England år 1940.<sup>3</sup> Efter att tidigare ha haft en indirekt konsumtionsbeskattning bestående av tullar och punktskatter på vissa varor införde man i Sverige skatt på omsättning, den så kallade allmänna omsättningsskatten (omsen), för första gången år 1941.<sup>4</sup> Mot bakgrund av de påfrestningar som krigsriskerna vid denna tid innebar var staten i stort behov av medel att finansiera försvarskostnaderna med, liksom flera andra länder under andra världskriget, och införandet av denna typ av skattesystem ansågs vara ett effektivt sätt att öka statens intäkter på. Skatten avskaffades dock några år efter krigsslutet, men återinfördes år 1960, då yrkesmässig omsättning av de flesta varor och tjänster i något begränsad omfattning redan beskattades. Till en början var skattesatsen 4% men steg successivt till 10%.<sup>5</sup>

Omsen togs endast ut vid försäljning till konsument. Detta innebar att den uteslutande drabbade det sista ledet, varför den klassificeras som en ettledsskatt.<sup>6</sup> Säljaren blev härvid tvingad att avgöra huruvida köparen var slutkonsument eller inte, vilket visade sig vara näst intill omöjligt i många fall, och omsen blev generellt därför mycket svår att hantera.<sup>7</sup>

---

<sup>2</sup> Melz P, "Mervärdesskatt", (2009), s. 24.

<sup>3</sup> Alhager E m.fl, "Mervärdesskatt i teori och praktik", (2007), s. 22.

<sup>4</sup> Melz P, "Mervärdesskatt", (2009), s. 24.

<sup>5</sup> Thunberg B, "Moms från början", (2004), s. 19.

<sup>6</sup> Thunberg B, "Moms från början", (2004), s. 21.

<sup>7</sup> Virin N, "Varför tas moms ut på affärer mellan momsskyldiga subjekt?", (2008), s. 571.

År 1961 beslutade Regeringen att ersätta omsen med mervärdesskatt (moms). Som förebild stod den dåvarande gemenskapsrättsliga lagstiftningen om mervärdesskatt.<sup>8</sup> Det svenska moms-systemet har naturligtvis förändrats under åren men är i grund och botten det som ännu i skrivande stund gäller. Regleringen återfinns i Mervärdesskattelagen<sup>9</sup> (ML).

## 2.2 Mervärdesskattens syfte och konstruktion

Mervärdesskatten, eller momsens som den i folkmun kallas, är en statlig skatt som tas ut på omsättning av varor och tjänster i Sverige främst i finanspolitiska men även fördelningspolitiska syften. Benämningen kommer av att skatten är tänkt att tas ut på det tillförda mervärdet i produktionens och distributionens alla led, varför den också kan karaktäriseras som en flerledsskatt.<sup>10</sup> Genom att varje företag från mervärdesskatten på den egna omsättningen (kallad den utgående momsens) får dra av mervärdesskatten på de för den egna verksamheten gjorda förvärven (kallad den ingående momsens) uppnås ett system där varje led svarar för mervärdesskatten på det i det egna ledet skapade mervärdet. Varje led redovisar sin skillnad mellan ingående och utgående moms. På detta sätt övervältras skatten från led till led i kedjan för att slutligen belasta konsumenten då denna inte har någon avdragsrätt för ingående moms.<sup>11</sup> Konsumenten kan här utgöras av antingen en privatperson eller ett företag vars verksamhet inte medför någon skattskyldighet.<sup>12</sup> Det är alltså producenten som är skattskyldig för det tillförda mervärdet men konsumenten som blir bärare av detsamma. Förfarandet tydliggörs i exemplet nedan med en skattesats på 25%, vilket är den i Sverige nu gällande allmänna skattesatsen för varor och tjänster.

Företag A säljer en vara för 100 kr. exklusive moms till företag B. A fakturerar 125 kr. till B. B säljer efter förädling varan till företag C och fakturerar detta 250 kr. inklusive moms.

### **A redovisar i sin deklaration:**

Momspliktig försäljning: 100 kr.

Utgående moms: 25 kr.

Moms att betala: 25 kr.

### **B redovisar i sin deklaration:**

Köp: 125 kr.

Ingående moms: 25 kr.

Moms dra av: 25 kr.

Momspliktig försäljning: 200 kr.

Utgående moms: 50 kr.

Moms att betala: 25 kr.

Momsen betecknas som en indirekt skatt eftersom den skall bäras av någon annan än den inbetalas av. I detta fall bärs den av konsumenterna, därav benämningen konsumtionsskatt. Meningen är att momsens skall påverka

<sup>8</sup> Thunberg B, ”Moms från början”, (2004), s. 20.

<sup>9</sup> Mervärdesskattelag (SFS 1994:200).

<sup>10</sup> Thunberg B, ”Moms i praktiken – en praktisk handledning”, (2001), s. 7.

<sup>11</sup> Kleerup J, ”Den svenska momsens”, (2004), s. 13.

<sup>12</sup> Skatteverket, ”Handledning för mervärdesskatt 2007”, (2007), s. 63.

näringsidkarna i så liten utsträckning som möjligt, varför det är av största vikt att skatten är neutral mellan näringsidkare och att avdragsrätt för ingående moms medges i största möjliga utsträckning. I annat fall uppstår så kallade kumulativa effekter där producenterna inte kan övervältra hela skatten på konsumenterna.<sup>13</sup>

## 2.3 Bygg- och anläggningssektorn

Bygg- och anläggningssektorn är ett relativt vagt begrepp, men i vid mening brukar hit räknas alla verksamheter som direkt bidrar vid uppförande, ändring eller förvaltning av byggnadsverk.<sup>14</sup> Byggnadsverk utgörs i detta sammanhang av byggnader och anläggningar.<sup>15</sup> Med begreppet anläggningar avses här det som i PBL<sup>16</sup> kallas *andra anläggningar* och utgörs av broar, hamnar, flygfält, bergrum, tunnlar, dammar, idrottsplatser och master.<sup>17</sup> Generellt brukar skiljas mellan byggnadsverksamhet, varmed avses främst uppförande av bostäder, industrier och kontorsbyggnader, och anläggningsverksamhet som omfattar övriga slag av byggnadsverk.<sup>18</sup> Begreppet byggsektor används i denna uppsats för den samlade bygg- och anläggningssektorn.

### 2.3.1 Viktiga aktörer i byggsektorn

”Den som härskar på bygget” är den från 1600-talet ursprungliga betydelsen av begreppet *byggherre*, vilket ofta förekommer i byggsammanhang.<sup>19</sup> Enligt PBL är det byggherren som för egen räkning utför eller låter utföra byggnads-, rivnings- eller markarbeten. Han är den som skall se till att arbetena utförs enligt bestämmelserna i PBL och i föreskrifter eller beslut som har meddelats med stöd av lagen. Vidare är byggherren den som har att tillse att kontroll och provning utförs i tillräcklig omfattning.<sup>20</sup> Då det ankommer på byggherren att leda arbetet från idé till färdigställande innehar han en nyckelroll i byggprocessen.

Många gånger, men långt ifrån alltid, är byggherren också *beställare*, det vill säga den som har uppdragit åt annan att utföra arbetet och den som har åtagit sig att betala för detta. Ofta kan även entreprenören vara beställare.<sup>21</sup>

I folkmun är *entreprenör* vanligen ett begrepp för en företagsam person, många gånger i betydelsen företagsgrundare. Inom byggbranschen är entreprenör däremot en benämning på ett företag som utför entreprenader, det vill säga som uppför, ändrar, underhåller och reparerar byggnader på

---

<sup>13</sup> Melz P, ”Mervärdesskatt”, (2009), s. 13.

<sup>14</sup> Ds. 2004:43, s. 55.

<sup>15</sup> SOU 2002:115, s. 65.

<sup>16</sup> Plan- och Bygglag (SFS 1987:10).

<sup>17</sup> Se t.ex. PBL 3:14§ och 8:2§.

<sup>18</sup> SOU 2002:115, s. 65.

<sup>19</sup> SOU 2002:115, s. 66.

<sup>20</sup> PBL 9:1§.

<sup>21</sup> Ds. 2004:43, s. 57.



uppdrag av beställaren.<sup>22</sup> Entreprenören är den som svarar för det övergripande färdigställandet av projektet utifrån kontraktshandlingarna.

Det finns några olika entreprenadformer. Vid en *totalentreprenad* skriver byggherren kontrakt med ett enda företag som ansvarar för projektering, material samt eget arbete och arbeten som eventuellt lejs ut till underentreprenörer. Vid en *delad entreprenad* skriver byggherren däremot separata kontrakt med två eller flera företag som får ansvar för olika delar av projektet. En *generalentreprenad* gör entreprenören ansvarig för produktionen men inte för projekteringen, vilket innebär att byggherren anlitar till exempel en arkitekt som skall ta hand om ritningarna av projektet samt en entreprenör som skall sköta det som har med material och byggarbete att göra.<sup>23</sup>

## 2.4 Undandragande av mervärdesskatt i byggsektorn

År 2002 sysselsatte byggsektorn i vid bemärkelse 450 000 arbetstagare i Sverige. Detta gör näringsgrenen till landets näst största efter vårdsektorn, och är således av mycket stor vikt för samhällsekonomin.<sup>24</sup> En korrekt fungerande byggsektor är naturligtvis därför mycket betydelsefull, men tyvärr har verkligheten målats upp som något annorlunda.

Under senare delen av 1900-talet påbörjade dåvarande Riksskatteverket ett arbete inriktat på kontroll av stora byggprojekt. Initialt syftade detta till att på ett tidigt stadium verka för en ökad korrekt redovisning av skatter och avgifter i samband med stora infrastrukturprojekt. I detta arbete noterades en stor förekomst av svart arbetskraft i vissa delar av byggsektorn, främst i installationsbranschen.

Med svartarbete och svarta löner avses i detta sammanhang ”arbete som utförs av en arbetstagare mot ersättning som, trots att det skall beskattas, inte redovisas, samt arbetsinkomster i näringsverksamhet som kommer företagaren tillgodo och som, trots att de skall beskattas, inte redovisas”.<sup>25</sup>

Riksskatteverket inledde tillsammans med Ekobrottsmyndigheten i anledning av sina iakttagelser en omfattande kartläggning av den svarta arbetskraften inom byggbranschen. Detta arbete mynnade ut i två rapporter som vittnade om ett utbrett skattefusk med stora statliga inkomstbortfall som följd.<sup>26</sup>

Kartläggningen som Riksskatteverket företog omfattade i huvudsak installationsbranschen, men visar ändå att svart arbetskraft i princip förekommer på alla byggarbetsplatser och i alla större entreprenader.

---

<sup>22</sup> Ds. 2004:43, s. 57.

<sup>23</sup> <http://www.byggnytt.nu/news.php?item.3.8>

<sup>24</sup> SOU 2002:115, s. 13.

<sup>25</sup> Prop. 2005/06:130, s. 18.

<sup>26</sup> RSV Rapport 2001:9 och RSV Rapport 2002:6.

Ambitionen med arbetet var aldrig att ge en fullständig bild av storleken på de svarta lönerna, men de siffror som redovisades var ändå klart oroande. Verket uppskattade de svarta lönerna beräknat per kalenderår till 2,5-3 miljarder kronor, men poängterade att en mycket stor del av den organiserade handeln med svart arbetskraft troligen inte hade identifierats i arbetet.<sup>27</sup> 85% av de svarta lönerna utgjorde den förlust som staten fick stå för i form av uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas inkomstskatter samt moms, och denna uppgick årligen, baserad på de framtagna siffrorna ovan, till 2-2,5 miljarder kronor.<sup>28</sup> Av detta utgjorde moms bortfallet 500-600 miljoner kronor.<sup>29</sup>

Svart arbetskraft innebär att statsfinanserna blir lidande genom främst minskade skatteintäkter. Till detta kommer dessutom många gånger ytterligare kostnader för staten i form av utbetalda ersättningar från försäkringskassan och olika A-kassor till de personer som har arbetat svart.<sup>30</sup> Problemen med svart arbetskraft är dock inte något som enbart drabbar det allmänna. Ett förlorat anseende följer i spåren av den svarta marknaden och drabbar byggbranschen själv, liksom den konkurrenspåverkan som uppstår när företag inte kan verka under lika villkor på marknaden. Att konkurrensen inte sker på lika villkor innebär en försämrad möjlighet för nya företag att etablera sig i branschen och för seriösa företag att hävda sig på marknaden, vilket i förlängningen kan leda till formationer som karteller och företag med oligopolställning.<sup>31</sup> Vidare innebär det för arbetstagarens del en stor risk att arbeta med svart lön eftersom denne då saknar både arbetsskadeförsäkring och arbetslöshetsförsäkring. Den svarta lönen utgör inte heller grund för varken sjukpenning eller annan pension än grundpension. Arbetstagaren förlorar också de förmåner som ett formellt anställningskontrakt innebär i form av utbildning, speciell yrkesprofil, löneförhöjning och en företagstillhörighet. Även arbetsgivaren får stå en viss risk vid anlitan av svart arbetskraft då denne i en sådan situation saknar garanti vid eventuella fel och brister som kan bli kostsamma att åtgärda.<sup>32</sup>

Av det nu sagda förstås vilka oerhörda påfrestningar de svarta systemen innebär för branschen i sig och hur förödande konsekvenserna blir för både staten och den enskilde arbetstagaren. Det är därför av största vikt att komma till rätta med problemet. För att förstå de åtgärder som har vidtagits i anledning härav, och som kommer att behandlas senare i denna uppsats, krävs insikt i hur ett skattefusk i den utsträckning som nu har uppdragats inom byggsektorn kan vara möjligt. Nedan redogörs därför kort för hur de svarta systemen fungerar i praktiken och vad som händer på marknaden då sådana blir allt mer frekvent förekommande.

---

<sup>27</sup> RSV Rapport 2001:9 Del I, s. 4.

<sup>28</sup> RSV Rapport 2001:9 Del I, s. 4.

<sup>29</sup> Prop. 2005/06:130, s. 19.

<sup>30</sup> RSV Rapport 2001:9 Del I, s. 5.

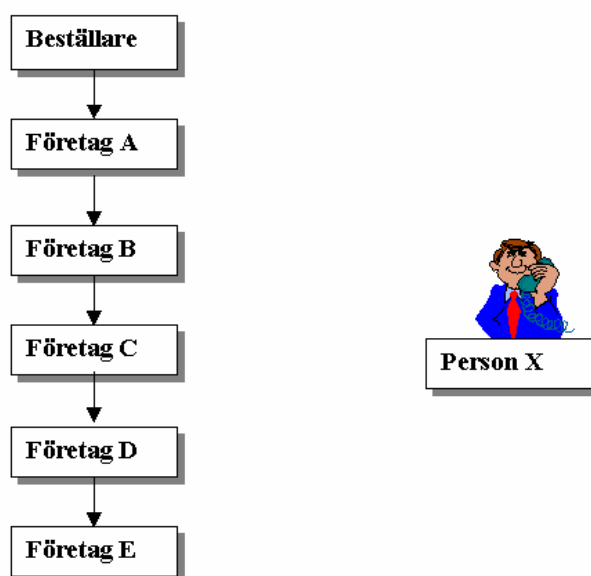
<sup>31</sup> SOU 2002:115, s. 404f.

<sup>32</sup> SOU 2002:115, s. 236f.

## 2.4.1 Svarta system

Riksskatteverket har i sina rapporter visat hur skatteundragandet i vissa delar av byggsektorn har satts i system, vilket har beskrivits som en organiserad handel med svart arbetskraft.<sup>33</sup> Faktorer som har möjliggjort för en svart marknad att få sådan utbredning är bland annat de långa entreprenadkedjorna och F-skattesedeln med sina rättsverkningar som frekvent förekommer i byggsektorn.<sup>34</sup> Skatteundragandet sker till största del bland mindre företag i underentreprenörsleden, vilket visas nedan med hjälp av en modell över systemens olika aktörer.

### 2.4.1.1 Aktörerna



Figuren är hämtad från RSV Rapport 2001:9 Del I, s. 7, liksom materialet till förtydligandet nedan av densamma.

*Beställare* är den person som anlitar en uppdragstagare, Företag A, för att få ett arbete utfört.

*Företag A* är det första ledet i kedjan, och är ofta mycket välrenommerat på marknaden. Företag A ger i uppdrag till Företag B att utföra vissa uppgifter.

*Företag B* låter i sin tur Företag C utföra en del av de uppgifter som det har åtagit sig.

*Företag C* är det sista vita ledet i kedjan. Det är ofta ett på marknaden välkänt företag som utåt ger sken av att bedriva en seriös verksamhet. Företaget har dock inte så många anställda att det klarar av att utföra arbetet åt företag B. Företag C vänder sig därför till Person X. Person X, som kan

<sup>33</sup> Prop. 2005/06:130, s. 19.

<sup>34</sup> RSV Rapport 2001:9 Del I, s. 7.

befinna sig antingen inom eller utom företaget, ordnar både arbetskraft och fakturor från Företag D.

*Företag D* fakturerar Företag C för den tillhandahållna arbetskraften och intäktsför densamma i sin redovisning. Motsvarande kostnad bokförs som inlåning av personal från Företag E. På detta sätt döljs förekomsten av den svarta arbetskraften, vilket också är företagets enda funktion.

I *Företag E* omvandlas alla betalningar, ofta via gireringar eller factoringbolag, till kontanter som används för att betala den svarta arbetskraften med. Företaget redovisar inga skatter eller avgifter. Någon bokföring finns inte, och ofta har företaget brutet räkenskapsår. Mervärdesskatt skall deklarerats i företagets inkomstdeklaration eftersom det har en F-skattsedel, men då företaget endast existerar något eller ett par år hinner aldrig någon deklaration lämnas. Visar myndigheterna intresse för företaget försvinner det snabbt och ett annat tar över dess verksamhet.

#### **2.4.1.2 Olika typer av härvor**

Riksskatteverkets undersökning visar en stor variation i omfattning av de olika härvorna, det kan handla om allt från någon miljon till flera hundra miljoner kronor i svarta löner.<sup>35</sup> Den statliga kostnaden för detta består inte endast i uteblivna arbetsgivaravgifter och anställdas inkomstskatter, utan utgörs till stor del även av den moms som går förlorad. Momsfusket sker vanligast genom att det företag som fakturerar den svarta arbetskraften (företag D och E i modellen ovan) debiterar moms på utställda fakturor, samtidigt som de aldrig betalar in motsvarande belopp, utgående moms, till staten. Den uteblivna momsen uppgår till 20% av de oredovisade lönebeloppen, vilket således utgör den statsfinansiella förlusten i denna del.<sup>36</sup> Stora belopp finns som förstås alltså att hämta i sådan typ av fusk, vilket har lockat grovt kriminella personer till byggbranschen. Skatteverket rapporterar om härvor där personer som har gjort sig skyldiga till bankrån, narkotikahandel, smuggling och olika våldsbrott förekommer som företrädare och målvakter i de företag som anlitar svart arbetskraft.<sup>37</sup>

De olika system som tillämpas för att uppnå skatteundrandragandet, naturligtvis i syfte att försvåra för Skatteverket att upptäcka och utreda detta, utgörs ofta av olika konstruktioner med fristående uppdragstagare såsom underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led.<sup>38</sup> Den första typen av härva illustreras av figuren nedan.

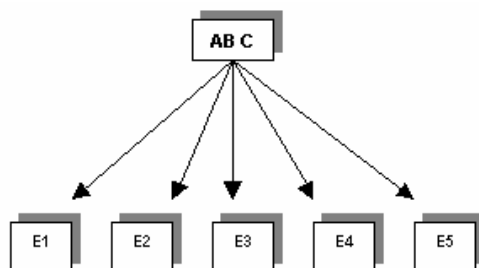
---

<sup>35</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 1.

<sup>36</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 3.

<sup>37</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 1.

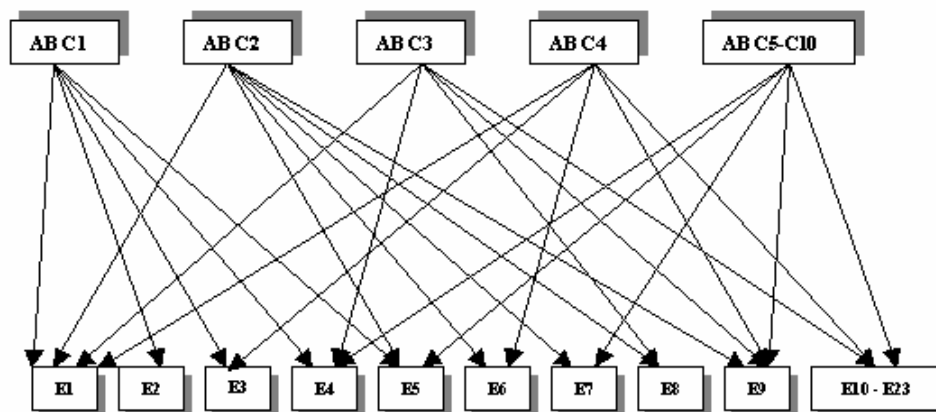
<sup>38</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 4.



Figuren är hämtad ur RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 6

Figuren visar den enklaste formen av härva inom byggsektorn. Företag E1-E5, vilka fakturerar den svarta arbetskraften, gör detta åt endast en uppdragsgivare. Dessa företag existerar endast en kort tidsperiod och avlöser varandra.

En annan typ av härva, vilken är den absolut vanligast förekommande i branschen, kan illustreras på följande sätt:



Figuren är hämtad ur RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 5

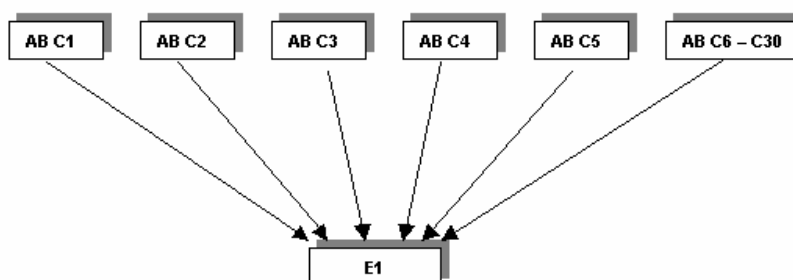
I dessa härvor ställer uppdragstagarna ut fakturor till fler än en uppdragstagare, vilket gör en kartläggning av sådana komplicerad. Dessutom är de inblandade företagen ofta geografiskt mycket spridda.<sup>39</sup>

Den vanligast förekommande formen av skatteundandragande i de två nu presenterade härvorna utgörs av så kallade "osanna fakturor". I dessa fall ges sken av att arbetskraften är anställd hos uppdragstagaren då denna fakturerar uppdragsgivaren för kostnaden. I praktiken är faktureringen dock falsk och personalen i själva verket anställd av uppdragsgivaren.<sup>40</sup> Det som händer här är att fakturering för tjänst sker inklusive moms trots att någon tjänst aldrig utförs. Uppdragsgivaren betalar fakturan, men använder egen svart arbetskraft för att utföra arbetet. Underleverantören redovisar inte den utgående momsen, utan behåller denna. Resterande del av det fakturerade beloppet får uppdragsgivaren, vilken också i sin deklaration lyfter den ingående momsen.

<sup>39</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 5.

<sup>40</sup> Ds. 2004:43, s. 70.

Riksskatteverket har även identifierat en tredje typ av härva inom byggsektorn, vilken illustreras av figuren nedan.



Figuren är hämtad ur RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 6

I denna typ av härva konstateras förekomsten av företag (i figuren E1) vars enda uppgift är att utfärda osanna fakturor i syfte att täcka någon lönekostnad eller annan förmån hos olika företag.<sup>41</sup>

Ytterligare en, något nyare, typ av härva har uppdagats i verkets undersökning. Förtjänsten med denna utgörs av att de negativa konsekvenser som det innebär för arbetstagare att arbeta för svarta löner undviks. D- och E-företag lämnar här ut kontrolluppgifter på utbetalda löner och innehållen skatt, till skillnad från ovan där arbetskraften hålls okänd. Arbetstagaren deklarerar beloppen och tillgodogör sig de förmåner som följer därmed. Vid denna tidpunkt har dock de företag som lämnat kontrolluppgifterna upphört med sin verksamhet, och skulle myndigheterna tidigare intressera sig för dessa företräds de av målvakter av olika slag.<sup>42</sup>

De svarta lönerna utbetalas huvudsakligen med kontanta medel. Detta möjliggörs, ofta med hjälp av fullmakter eller generalfullmakter, genom uttag från företagets konton i form av postväxlar eller kontantuttag.<sup>43</sup> De företag vilka hanterar den svarta arbetskraften, det vill säga företagen D och E, är vanligen svenska företag. Däremot är det inte ovanligt att arbetskraften kommer från utlandet. Endast vid enstaka tillfällen agerar dessa via utländska företag. Mer frekvent förekommande är att utländsk personal låter registrera sig i Sverige för mervärdesskatt och får F-skattsedel med stöd av uppgifter om driven näring i hemlandet.<sup>44</sup>

Företagen A och B är ofta villiga att undanröja den svarta arbetskraften, men då all personal utåt sett agerar som om de vore anställda i företag C är det många gånger mycket svårt för beställaren samt företagen A och B att avgöra huruvida svart arbetskraft förekommer på just deras arbetsplats. Även för myndigheterna är det svårt att spåra fuskets i dessa olika härvor eftersom entreprenadkedjorna är både långa och komplicerade, och den svarta arbetskraften befinner sig långt ner i dessa, vanligen i mindre företag.

<sup>41</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 6.

<sup>42</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 6.

<sup>43</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 6.

<sup>44</sup> RSV Rapport 2001:9 Del II, s. 7.

Den fiskala förlust, i form av sådant systematiskt momsundrandragande som de svarta systemen medför, slår hårt mot samhällsekonomin och är i längden ohållbar. Tyvärr följer det utöver detta ytterligare flera negativa effekter av det i byggbranschen så otroligt väl organiserade momsfusket och brukandet av svart arbetskraft. Bland annat minskar konkurrensmöjligheterna för hederliga företag kraftigt då en fåtalsdominans på marknaden främjas och oligopolsituationer lätt kan uppstå. Nedan beskrivs ur ett mikroekonomiskt perspektiv mer ingående hur detta kan ske och varför det är så allvarligt.

## 2.5 Skatteundrandragande och svart arbetskraft utifrån ett mikroekonomiskt perspektiv<sup>45</sup>

Den mikroekonomiska analysen bygger på ett grundantagande om att alla individer är rationella nyttomaximerare av sin egen nytta, vilket ofta benämns teorin om the economic man.<sup>46</sup> Detta innebär att individer är rationella, att nyttan styr individens val samt att individer styr sin egen natur. I en valsituation kommer individens optimala val i enlighet med detta resonemang att föreligga när det för varje möjlig förändring gäller att marginalkostnaden blir större än marginalnyttan. Företag antas istället styras av hur olika alternativ påverkar deras vinst, de antas alltså vara vinstmaximerande.<sup>47</sup> Häri ligger förklaringen till varför en del byggföretag väljer att agera ohederligt. Att ta till olagliga medel, såsom i byggsektorn att tillämpa svarta system för att därmed tillförsäkra sig den skatt som rätteligen tillhör staten, påverkar naturligtvis företagets vinst i positiv riktning.

Det för ett företag optimala valet av produktionsvolym föreligger då det för den sist producerade enheten gäller att marginalintäkten är lika med marginalkostnaden. För både individer och företag, vilka alltså antas sträva efter att maximera sina utfall, gäller att frivilliga avtal kommer att slutas så länge de är ömsesidigt gynnande för avtalsparterna.

Marknaden är den plats där utbud och efterfrågan möts. Utifrån en del antaganden kan dras slutsatsen att marknaden är prisstyrd, eftersom priset är avgörande för den rationella konsumentens efterfrågan och det vinstmaximerande företagets utbud. I konsumentens strävan efter nyttomaximering och producentens strävan efter vinstmaximering kommer vid perfekt konkurrens ett jämviktsläge, marknadsjämvikten, att återfinnas i skärningspunkten för efterfråge- och utbudskurvan.<sup>48</sup> Denna visar en jämviktskvantitet och ett jämviktspris som innebär en optimal

---

<sup>45</sup> Större delen av detta avsnitt är hämtat ur en av författarens tidigare uppsatser, ”Pigouvianska skatter eller Coases marknadslösning? - en analys av två lösningar på problemet med negativa externa effekter i form av miljöpåverkan”, s. 1ff.

<sup>46</sup> Dahlman C m.fl., ”Rättsekonomi – En introduktion”, (2004), s. 16.

<sup>47</sup> Dahlman C m.fl., ”Rättsekonomi – En introduktion”, (2004), s. 38.

<sup>48</sup> Dahlman C m.fl., ”Rättsekonomi – En introduktion”, (2004), s. 51.

resursfördelning och maximal välfärd. Det nu sagda gäller, som visas nedan, dock endast om alla aktörer spelar efter de regler som finns uppsatta på marknaden. Då, som i byggbranschen, så inte är fallet fördelas resurserna inte optimalt och samhällsekonomiska förluster uppkommer, vilket visas nedan.

## 2.5.1 Oligopol och karteller

I sin perfekta form fungerar marknaden optimalt av egen kraft, medan olika marknadsmisslyckanden i praktiken medför en ineffektiv resursfördelning. En av flera faktorer som omöjliggör marknads generering av maximal välfärd är förekomsten av oligopol och karteller. Delvis på grund av det skattefusket och de svarta system som finns i byggbranschen hotas denna av det marknadsmisslyckande som en oligopolmarknad med kraftigt uttalad fåtalsdominans utgör.

Under perfekt konkurrens kan, enligt den nationalekonomiska modellen, ingen marknadsaktör ensam påverka en varas eller tjänsts pris eller den utbudsvolym som tillhandahålls på marknaden. För att uppnå ett sådant tillstånd krävs för det första att det finns många producenter på en marknad. Vidare krävs att varorna är homogena, det vill säga att den vara eller tjänst som en producent erbjuder är utbytbar mot vad som erbjuds av en annan producent. Utbudet hos producenterna får alltså inte differentiera i allt för hög grad utan måste vara snarlika. Viktigt är också att de olika producenterna inte på egen hand kan reglera priset på varan eller tjänsten, samt att nya aktörer kan etablera sig på marknaden utan hinder eller restriktioner.<sup>49</sup>

På en oligopolistisk marknad finns endast ett fåtal producenter. Dessa säljer både homogena och differentierade varor och tjänster till ett stort antal konsumenter. Oligopol kännetecknas av den ömsesidiga påverkan det mindre antal företag som finns på marknaden har på varandra. Varje producentens produktion är så stor i förhållande till den totala marknaden att andra företags strategier blir en viktig faktor vid fattandet av strategiska beslut. Företag har i princip möjlighet att på egen hand påverka priset på en oligopolistisk marknad, vilket enkelt uttryckt innebär att en underproduktion kommer att uppstå i förhållande till jämviktskvantiteten. Med detta följer en effektivitetsförlust då det i sådana situationer finns köpare som skulle vara villiga att betala mer än det kostar att producera ytterligare enheter, men som inte får möjlighet till detta.<sup>50</sup>

Vanligt är att oligopol uppstår då företaget försöker övervinna det problem som kallas för fångarnas dilemma. Detta går ut på följande:

*Polisen haffar två brottslingar som begått ett brott tillsammans, placerar dem i var sin isoleringscell och erbjuder dem följande "deal": om den ene fången bekänner och den andre nekar, kommer den som bekänner (och alltså tjallar på den andre)*

<sup>49</sup> Dahlman C m.fl., "Rättsekonomi – En introduktion", (2004), s. 61 och s. 145f.

<sup>50</sup> Dahlman C m.fl., "Rättsekonomi – En introduktion", (2004), s. 61 och s. 145f.



*att släppas fri med en gång, medan den som nekar får 20 års fängelse; om båda bekänner (och alltså tjallar på varandra) kommer båda att få 15 års fängelse; om båda nekar (är "solidariska" mot varandra) slipper de undan med några månaders häkte.<sup>51</sup>*

Exemplet applicerat på företag i byggbranschen innebär att samarbete företag emellan leder till dugliga vinster. Då något företag agerar annorlunda kan detta dock tillförsäkra sig riktigt goda vinster. Skulle konkurrenterna på marknaden vidta åtgärder mot denna aktör uppstår ett för hela branschen kostsamt konkurrenskrig, där det endast för företag överlägsna de andra är möjligt att nå goda resultat.<sup>52</sup> Av detta förstås vilka katastrofala konsekvenser handeln med svart arbetskraft kan få för branschen sett i ett något längre perspektiv.

Karteller är ett annat fenomen som hotar den perfekta marknaden i byggsektorn. Detta innebär att några eller flera av producenterna på marknaden samarbetar för att sätta marknadskrafterna ur spel. Ett exempel på sådant samarbete är att gemensamt fastställa ett monopolistpris för att sedan dela upp det överskott som detta innebär sig emellan.<sup>53</sup> Överenskommelsen kan också gälla reglering av produktionsvolym eller en ren uppdelning av marknaden producenterna emellan.

Den fåtalsdominans som en oligopolmarknad innebär utgör ett särdrag som ökar risken för karteller, vertikal integration är ett annat. Detta gör byggsektorn till en utsatt marknad med sina många och långa entreprenadkedjor samt den vanligt förekommande svarta arbetskraften som tidigare visats banar väg för oligopol. Byggsektorn domineras idag av ett fåtal större aktörer, och under senare tid har också flera karteller avslöjats i denna sektor. Ökningen av antalet karteller är mycket oroande då dessa slår ut mindre företag på marknaden samt utgör inträdes- och utträdesbarriärer vilka kraftigt motverkar nyetablering.<sup>54</sup> Detta i sin tur skapar en än mer uttalad fåtalsdominans på marknaden, och det hela blir till en ond cirkel, vilken primärt skadar byggbranschen själv men i förlängningen även samhället i stort på grund av den ineffektiva resursallokeringen med effektivitetsförlust som följd.

## 2.5.2 Konkurrens

I en perfekt marknadsekonomi kommer som visats prissystemet att vara en garant för en effektiv resursfördelning. Faktum är dock att det på den verkliga marknaden förekommer vissa marknadsmisslyckanden, vilka medför att en oreglerad marknadsekonomi inte förmår uppnå en optimalt effektiv resursfördelning och marknadsförluster uppstår. Att marknadsmisslyckanden i praktiken existerar innebär alltså ett hinder för den hypotetiskt perfekta marknadens strävan mot att ge största möjliga

---

<sup>51</sup> <http://www.nattvakt.com/nnv/020908dilemma.htm>

<sup>52</sup> Porter M, "Konkurrensstrategi", (1989), s. 104ff.

<sup>53</sup> Dahlman C m.fl., "Rättsekonomi – en introduktion", (2004), s. 148.

<sup>54</sup> SOU 2002:115, s. 129.

välfärd till ett land, vilket ger incitament och möjligen stöd för vissa ingripanden i marknadsekonomin.

Det har ovan konstaterats att den höga förekomsten av svart arbetskraft i byggsektorn skapar konkurrensfördelar gentemot andra företag, vilket i sin tur leder till att skötsamma företag får svårt att hävda sig på marknaden och en fåföretagsdominans bildas, ofta i form av oligopol och karteller. Avsaknaden av konkurrens på marknaden kan få betydande samhällsekonomiska kostnader i form av minskad inre effektivisering och fördelaktiga egna inköp i företagen. Priserna på byggvaror och byggtjänster stiger som en följd av att företag har makt att sätta de på en konkurrensmarknad rådande prismetakismerna ur spel, och färre produkter kommer att produceras när konsumenterna inte längre har råd med dem. Som en följd härav sjunker behovet och efterfrågan på arbetskraft, vilket i sin tur motverkar en ekonomisk tillväxt och ökad välfärd i samhället.

Den fria marknaden är vad vi får kalla för en idealiserad marknad där producenter, utan förekomst av statliga eller andra ingrepp såsom förbud, skatter och subventioner, kan sälja varor och tjänster.<sup>55</sup> För att man inom byggsektorn ska kunna närma sig en marknad med perfekt konkurrens krävs dock som förstås ingripanden av olika slag. Den konkurrenshämmande svarta arbetskraften utgör som visats en av de viktigare faktorerna för ett marknadsmisslyckande i just denna sektor, varför åtgärder på lagstiftningsnivå nyligen har vidtagits för att stävja sådan. En genomgång och analys av dessa följer nedan.

## 2.6 Omvänd momsredovisning i byggsektorn

Efter upprättandet av de två alarmerande rapporter som Riksskatteverkets kontroll- och utredningsarbete resulterade i tillsatte regeringen en kommission, kallad Bygghälsokommissionen. Denna fick i uppdrag att föreslå åtgärder för att främja konkurrensen samt stävja brukandet av svart arbetskraft och kartellbildning inom byggsektorn.<sup>56</sup>

Kommissionen arbetade knappt ett år med detta och lämnade i december 2002 ett betänkande till regeringen, i vilket två föreslagna åtgärder enligt ovan presenterades.<sup>57</sup> Först och främst förespråkades häri av Bygghälsokommissionen ett så kallat entreprenadavdrag i form av ett system med skyldighet att dra av ett belopp från de ersättningar som betalas till uppdragstagare i samband med utförande av byggtjänster. Detta avdrag var tänkt att betalas in till staten i syfte att säkra uppdragstagarens skatter och avgifter.<sup>58</sup> Den alternativa lösning som Riksskatteverket föreslog i sitt betänkande var ett system med omvänd skattskyldighet, innebärande att

---

<sup>55</sup> Lind H, "Hur fungerar marknadsekonomi?", (1995), s. 11ff.

<sup>56</sup> Dir. 2002:24.

<sup>57</sup> SOU 2002:115.

<sup>58</sup> SOU 2002:115, s. 273ff.

köparen istället för säljaren är den som skall redovisa momsen vid en försäljning av byggtjänster.<sup>59</sup>

Departementet fann Bygghögskommisionens förslag intressanta och höll fast vid dessa i sitt lämnade betänkande år 2004.<sup>60</sup> De remissinstanser som fick möjlighet att yttra sig över förslagen framförde dock stark kritik mot det tilltänkta systemet med byggtreprenadavdrag. Främst rörde denna kritik en befarat orimlig belastning på såväl Skatteverket som på företagen.<sup>61</sup>

I anledning härav gavs aldrig något lagstiftningsförslag rörande entreprenadavdraget. Däremot lämnade regeringen i slutet av mars 2006 förslag på bestämmelser kring omvänd skattskyldighet att införa i ML i syfte att motverka skatteundandragande i byggsektorn.<sup>62</sup> I slutet av november 2006 kunde regeringen, efter införandet av ett nytt momsdirektiv inom EG<sup>63</sup> där det i artikel 199 ges möjlighet för medlemsländerna att införa omvänd skattskyldighet bland annat inom byggsektorn, fastställa de nya reglernas ikraftträdande till den 1 juli 2007.<sup>64</sup>

Reglerna justerades den 1 januari 2008 i syfte att komma tillrätta med de praktiska tillämpningsproblem som visat sig under det halvår som gått sedan reglerna trädde i kraft.<sup>65</sup> I samband härmed infördes även nya regler gällande fakturering och redovisning av moms i byggbranschen.

## 2.6.1 2.6.1 Syftet med de nya reglerna

Enligt Riksskatteverkets beräkningar uppgick undanhållen moms i byggsektorn årligen till drygt 500 miljoner kronor. Problemen med svart arbetskraft är dock på intet sätt specifika för byggsektorn. Även i till exempel städ- och flyttbranschen samt frisörbranschen är problemen med oseriösa uppdragstagare, vilka slår ut seriösa företag genom att inte betala skatter och avgifter, utbredda.<sup>66</sup> Byggsektorn beräknas dock som tidigare nämnts vara den näst största sektorn i Sverige, varför undandragandet här uppgår till betydande statsfinansiella förluster och därmed inte längre kan blundas för.

Momsmisken förekommer inte heller enbart i Sverige, utan verkar ha brett ut sig inom EU i framför allt traditionella sektorer såsom jordbruk, detaljhandel, catering och hushållstjänster.<sup>67</sup> I försök att stävja denna utveckling har flera länder vidtagit åtgärder, i en del fall utgörades av system med omvänd momsredovisning.<sup>68</sup>

---

<sup>59</sup> SOU 2002:115, s. 315ff.

<sup>60</sup> Ds. 2004: 43.

<sup>61</sup> Remissyttrande, Dnr. Fi 2001/4006.

<sup>62</sup> Prop. 2005/06:130.

<sup>63</sup> 2006/112/EG.

<sup>64</sup> SFS 2006:1293.

<sup>65</sup> SFS 2007:1376.

<sup>66</sup> SOU 1997:111, s. 256 och s. 348, samt rapporten ”Erfarenheter från frisörprojektet i Malmö”, november 2002.

<sup>67</sup> Prop. 2005/06:130, s. 19.

<sup>68</sup> Prop. 2005/06:130, s. 28.

I Skatteverkets tidigare nämnda rapport påvisades avsevärda svårigheter att från verkets sida komma tillrätta med den utbredda förekomst av svart arbetskraft vilken möjliggör sådan typ av skattefusk som här har uppdagats. Konstruktioner med bemanningsföretag, underentreprenörer och mellanmän i flera led försvårar kontrollarbetet, och arrangemang med osanna fakturor som grund till en avdragsrätt för ingående moms utan motsvarande inbetalning för utgående moms till staten blev till synes allt vanligare. Det system med omvänd momsredovisning som nu har införts i ML syftar till att motverka undandragande av mervärdesskatt i byggsektorn på detta sätt.<sup>69</sup> Innebörden av de nya reglerna är enkelt uttryckt att det istället för säljaren är köparen som skall redovisa momsen vid en försäljning av byggtjänster och på detta sätt hoppas lagstiftaren kunna försvåra skattefusk, vilket är av största vikt med alla de negativa konsekvenser för både staten, arbetstagaren och arbetsgivaren som svartarbetet för med sig.

Då säljaren aldrig får tillgång till de momsbelopp som skall komma staten tillhanda elimineras risken för underlåtelse från säljarens sida att betala in den utgående momsen. En mer utförlig genomgång av reglernas konstruktion och tillämpning görs nedan.

## 2.6.2 Reglernas konstruktion och tillämpning

Vid införandet av nya regler för utländska företags skattskyldighet för moms i Sverige introducerades för första gången i svensk rätt begreppet omvänd skattskyldighet, eller reverse charge som är den term som används i internationella sammanhang.<sup>70</sup> Ett sådant system har sedan införts för bland annat handel med guld i vissa fall,<sup>71</sup> och nu har turen kommit till redovisning av mervärdesskatt i byggsektorn. Från och med 1 juli 2007 gäller omvänd momsskyldighet inom denna bransch. Reglerna för detta finns införda i ML 1 kap. 4§ 1st. p.4b, vari anges att det är köparen och inte säljaren som är skattskyldig. Säljaren skall därmed inte ta ut någon moms på fakturan. Istället är det köparen som blir redovisnings- och betalningsskyldig för den utgående momsen, vilket innebär att han skall redovisa denna i sin skattedeklaration. Detta ger köparen samtidigt en avdragsrätt för samma belopp i deklarationen, förutsatt förstås att denne har full avdragsrätt, vilket gör det hela till ett nollsummespel.<sup>72</sup>

### 2.6.2.1 Gällande rätt från och med 1 juli 2007

Reglerna kring omvänd momsredovisning gäller inte generellt och är inte frivilliga.<sup>73</sup> Enligt lagtextens lydelse blir de tillämpliga enbart när byggtjänster tillhandahålls byggföretag och vid byggstädning, samt vid uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster.

---

<sup>69</sup> Prop. 2005/06:130, s. 1.

<sup>70</sup> Jonsson G, "Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn", SvSkT, (2006), s. 239.

<sup>71</sup> ML 1 kap. 2§ 1st. p.4a.

<sup>72</sup> Larsson H, Samuelsson L, "Byggmoms – den omvända skattskyldigheten i praktiken", (2008), s. 15.

<sup>73</sup> SKV 552, utgåva 18, "Momsbroschyren", s. 12.

Med byggföretag åsyftas företag som inte endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster.<sup>74</sup> Byggtjänster definieras såsom mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader samt uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.<sup>75</sup> Den omvända momsredovisningen gäller endast vid försäljning av de nu särskilt angivna tjänsterna. Är det fråga om en ren varuförsäljning faller denna utanför reglernas tillämpningsområde. Viktigt är således att avgöra huruvida det är fråga om en vara eller tjänst som säljs, vilket inte alltid är helt enkelt. Trots att det i en byggtjänst vanligen ingår material så skall hela tillhandahållandet räknas som en tjänst. Däremot måste denna situation skiljas mot den där det vid varuförsäljning ingår montering men där själva arbetet är obetydligt i förhållande till varans värde, då huvudregeln för momsredovisning skall tillämpas. Exempel på en sådan situation kan vara försäljning av spisar och kylskåp.<sup>76</sup>

Vid reglernas införande skulle omvänd skattskyldighet tillämpas på alla tjänster som omfattades av SNI-kod 45, vilken är en uppdelning av aktiviteter hänförliga till byggverksamhet. Denna är gjord av Statistiska centralbyrån och bygger på de uppgifter som lämnas av företag till Skatteverket vid skatte- och avgiftsanmälan. Problemet med denna uppdelning är bland annat att det aldrig görs någon kontroll av huruvida de angivna verksamheterna faktiskt bedrivs. Dessutom uppdateras listan kontinuerligt, vilket innebär förändringar i definitionen av byggverksamhet och av vad som räknas hit. Dessa faktorer gör det osäkert att avgränsa tillämpningen av omvänd skattskyldighet i byggsektorn med hjälp av SNI-koder, varför reglerna per den 1 januari 2008 har justerats till att låta dessa koder endast verka vägledande vid avgörande om huruvida fråga är om byggtjänst eller inte.<sup>77</sup> I förarbetena sägs dock att avsikten med sloandet av den direkta kopplingen till SNI inte har varit att genomföra någon mer omfattande förändring i sak.<sup>78</sup>

Tjänster måste för att reglerna skall bli tillämpliga vidare vara omsatta, det vill säga sålda, i Sverige. Finns fastigheten i Sverige anses byggtjänster vara omsatta här. Uthyrning av arbetskraft anses vara omsatt i Sverige om uthyrningen görs till en näringsidkare som finns här.<sup>79</sup>

Vilken verksamhet som bedrivs av säljaren är helt utan betydelse vid bestämmande av reglernas tillämpbarhet. Däremot måste köparens verksamhet tillhöra den angivna gruppen byggtjänster för att omvänd momsredovisning skall bli aktuell.

---

<sup>74</sup> Forsberg A m.fl., "Skattenyheter 2008", s. 95.

<sup>75</sup> ML 1 kap. 2§ 2st.

<sup>76</sup> Prop. 2005/06:130 s. 65.

<sup>77</sup> Larsson H, Samuelsson L, "Byggmoms – den omvända skattskyldigheten i praktiken", (2008), s. 19f.

<sup>78</sup> Prop. 2007/08:25, s. 245.

<sup>79</sup> [www.skatteverket.se/4.le6d5f87115319ffba38000712.html.printable](http://www.skatteverket.se/4.le6d5f87115319ffba38000712.html.printable)

Sådana företag som endast tillfälligt tillhandahåller byggtjänster räknas, vilket tidigare nämnts, inte som byggföretag och omfattas därmed inte av reglerna. I begreppet ”endast tillfälligt” ligger att köparen inte endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen säljer byggtjänster.<sup>80</sup> Däremot omfattas även indirekta tillhandahållanden av regelverket. Således går det inte att kringgå den omvända momsredovisningen genom ett användande av till exempel mellanmän eller förmedlare inom byggsektorn.

*Sammanfattningsvis*<sup>81</sup>:

Som säljare är det enligt ovan viktigt att ta ställning till tre frågor inför fakturering till en kund:

- 1) Är det en tjänst som säljs?
- 2) Om det är fråga om en tjänst – omfattas denna av reglerna för byggmoms (med andra ord – kan den definieras som en byggtjänst)?
- 3) Om det är fråga om en byggtjänst – är köparen ett byggföretag enligt reglerna om byggmoms?

Blir svaret ja på frågorna skall fakturering ske utan moms, eftersom köparen blir skyldig att redovisa förvärvsmoms vid:

- Inköp av vissa typer av byggtjänster, när
- köparen är ett byggföretag som inte endast tillfälligt säljer vissa typer av byggtjänster, eller
- köparen säljer vissa typer av byggtjänster till ett företag (mellanmän eller liknande) som inte själv endast tillfälligt säljer vissa typer av byggtjänster.

### **2.6.2.2 Avdragsrätt, fakturering och redovisning vid tillämpning av det omvända momssystemet**

Med en tillämpning av det omvända momsredovisningssystemet skall köpare som omfattas av reglerna uppge detta för säljaren.<sup>82</sup> Fakturor kommer då att ställas ut utan moms eftersom köparen är skattskyldig för denna. Köparen har då i sin deklaration rätt att som ingående moms dra av ett belopp motsvarande det som denne har deklarerat som utgående moms på inköpet.<sup>83</sup> Systemet innebär samtidigt att ingående moms avseende kostnader för material och verktyg i säljarens deklaration kommer att överstiga dennes utgående moms för försäljning. Säljaren har därför rätt till återbetalning av staten för denna överskjutande del ingående moms.<sup>84</sup> Det skall dock observeras att en felaktigt debiterad moms från underleverantören inte utgör giltig grund till avdragsrätt för ingående moms. Enligt Skatteverket gäller så även om fakturamottagaren skulle hävda god tro i

---

<sup>80</sup> Prop. 2005/06:130 s. 65.

<sup>81</sup> Sammanfattningen hämtad från: Sandberg Nilsson A, Westfahl L, ”Rätt moms”, (2008), s. 115.

<sup>82</sup> ”Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn”, Juridiknyheter (2007), s. 1, hämtad 091019.

<sup>83</sup> <http://www.skatteverket.se/4.19b9f599116a9e8ef36800022270.html.printable>

<sup>84</sup> ML 10 kap. 11e§, Se även Larsson H, Samuelsson L, ”Byggmoms – den omvända skattskyldigheten i praktiken”, (2008), s. 17.

fråga om leverantörens rätt att ta ut moms.<sup>85</sup> Då avdrag yrkas av fakturamottagaren för sådan felaktigt debiterad moms riskerar denna istället att påföras ränta och skattetillägg.<sup>86</sup> Även säljaren kan drabbas av skattetillägg om denna felaktigt låter bli att lägga på moms vid fakturering, det vill säga i sådana situationer då reglerna om omvänd momsredovisning tillämpas inkorrekt. Straffavgiften uppgår vid båda typerna av fel till 20% av den moms som felaktigt dragits av eller inte redovisats.<sup>87</sup>

Ansvar för att en korrekt faktura utfärdas vid momspliktig omsättning ligger alltid på säljaren, vilket således gäller även vid fakturering med omvänd moms.<sup>88</sup> Förutom vanliga uppgifter skall vid omvänd momsredovisning säljaren i fakturan ta upp köparens momsredovisningsnummer samt göra en notering om att det är köparen som är skattskyldig för momsen på försäljningen. Det senare kan göras antingen genom att i fakturan hänvisa till reglerna i ML eller till artikel 199 i mervärdesskattedirektivet, alternativt genom att skriva ”omvänd skattskyldighet för byggtjänster gäller”.<sup>89</sup>

Sedan reglerna den 1 januari 2008 ändrades finns inte längre möjligheten för företag inom bygg- och anläggningsbranschen att utesluta momsdebiteringen på förskotts- och à conto-fakturering. Tidigare fakturerades och redovisades momsen senast två månader efter slutbesiktning. Lagstiftaren ansåg dock mot bakgrund av de införda byggmomsreglerna behovet av sådan specialreglering minskat, varför istället en fakturadatummetod har införts. Innebörden av denna är att den utgående momsen skall redovisas av säljaren när faktura har utfärdats.<sup>90</sup> Detta gäller alltså även vid omvänd skattskyldighet, vilket innebär att köparen skall redovisa den utgående momsen i den period som säljaren har utfärdat fakturan, även om fakturan mottages i en senare period. Avdrag för ingående moms får i enlighet härmed göras i samma period som den utgående momsen redovisas.<sup>91</sup>

Deklarationen görs rent praktiskt så att köparen redovisar sitt inköp i ruta 24 ”Inköp av tjänster i Sverige”, varpå den utgående momsen räknas ut och redovisas i ruta 30 ”Utgående moms 25%”. Samma belopp redovisas i ruta 48 ”Ingående moms att dra av”, förutsatt att köparen har full avdragsrätt på sitt förvärv. Byggföretag agerar ofta både som säljare och köpare och skall därmed inte sällan tillämpa omvänd skattskyldighet i egenskap av båda

---

<sup>85</sup> Sandberg Nilsson A, Westfahl L, ”Rätt moms”, (2008), s. 119.

<sup>86</sup> Wedberg B, ”Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn”, Redovisningskonsulten, 2007:3, s. 36.

<sup>87</sup> ”Omvänd byggmoms drabbar underentreprenörer”, Mitt I Juridiken (2008), s. 3, hämtad 091019.

<sup>88</sup> Larsson H, Samuelsson L, ”Byggmoms – den omvända skattskyldigheten i praktiken”, (2008), s. 51.

<sup>89</sup> <http://www.skatteverket.se/4.19b9f599116a9e8ef36800022270.html.printable>

<sup>90</sup> Sandberg Nilsson A, Westfahl L, ”Rätt moms”, (2008), s. 119f.

<sup>91</sup> <http://www.skatteverket.se/4.19b9f599116a9e8ef36800022270.html.printable>

dessa. Rutorna ovan används i sådana situationer både som säljare och köpare.<sup>92</sup>

Nedan följer ett exempel på hur skattedeclarationen vid omvänd skattskyldighet skall fyllas i.

**Exempel: Så fyller du i skattedeclarationen vid omvänd skattskyldighet**

A och B är båda företagare inom byggsektorn. A säljer bygg tjänster till B för 100 000 kr. B ska deklarerar och betala momsen på tjänsterna. Byggtjänsterna som B köper ingår helt i den entreprenad som B utför. B har därför avdragsrätt för den moms som B själv räknar ut

och redovisar. Trots att A inte redovisar någon utgående moms får A göra avdrag för de 5 000 kr i ingående moms som avser kostnader för tjänster som säljs med omvänd skattskyldighet.

**A:s skattedeclaration**

A fyller i 100 000 kr i ruta 41 *Försäljning när köparen är skattskyldig i Sverige.*

I ruta 48 *Ingående moms att dra av* fyller A i 5 000 kr.

**B:s skattedeclaration**

B fyller i 100 000 kr i ruta 24 *Inköp av tjänster i Sverige.*

I ruta 30 *Utgående moms 25 %* fyller B i 25 000 kr. B beräknar själv skatten till 25 % av inköpspriset för tjänsterna.

I ruta 48 *Ingående moms att dra av* fyller B i 25 000 kr.

Bilden är hämtad från Skatteverkets Momsbroschyr, SKV 552 utgåva 18, s. 13.

**2.6.3 Anteciperade problem och negativa effekter**

Vid reglernas införande var det många som fann dessa onödiga, krångliga och ineffektiva i förhållande till sitt syfte. I doktrinen lyftes fram en hel del förmodade problem och negativa effekter som antogs följa med den omvända momsredovisningen. Även i förarbetena till regelverket noterades en del sådana effekter, liksom av röster från byggbranschen själv. Nedan följer en genomgång av dessa.

**2.6.3.1 Gränsdragningsproblem**

Då lagstiftarens avsikt var att endast låta den omvända momsredovisningen träffa byggsektorn gjordes två avgränsningar gentemot andra branscher, den första med avseende på vilken tjänst som tillhandahålls och ytterligare en

<sup>92</sup> <http://www.skatteverket.se/4.19b9f599116a9e8ef36800022270.html.printable>



med avseende på förvärvarens status. Dessa befarades dock redan från början ge upphov till en hel del gränsdragningsproblem.

Ett företag måste, för att avgöra om det skall redovisa omvänd moms, inledningsvis klara av *gränsdragningen mellan varor och tjänster*. En oro över att det skulle bli svårt för framför allt mindre företag att avgöra vilka tjänster som omfattas av den nya byggmomsen uttalades på flera håll, men även större företag förväntades stöta på problem i detta avseende.<sup>93</sup>

Först och främst har säljaren alltså att avgöra huruvida det är fråga om ett tillhandahållande av en vara eller tjänst. En hit hörande svårighet har förmodats bli sådana sammansatta tillhandahållanden som utgörs av delvis varor och delvis tjänster. Enligt allmänna principer omfattar den omvända skattskyldigheten även sådant material och andra varor som tillhandahålls i samband med byggtjänsten.<sup>94</sup> Är det själva varan som kunden i huvudsak efterfrågar, och värdet av tjänsten är litet i förhållande till varuvärdet, skall enligt huvudsaklighetsprincipen tillhandahållandet däremot normalt räknas som varuförsäljning, oavsett om materialet levereras separat.<sup>95</sup> Detta har förväntats ge upphov till en del svåra problem vid gränsdragning mellan vara och tjänst, särskilt då några procentuella gränser mellan varu- och tjänstevärdet inte har ansetts vara möjliga att sätta och bedömningen måste göras från fall till fall.<sup>96</sup>

Förekomsten av åtaganden som avser till viss del byggtjänst och till viss del annan tjänst är en annan aspekt av gränsdragningsproblematiken som har påpekats då det ur momshänseende råder viss oklarhet över hur dessa skall hanteras, och gränsdragningarna förutsågs i denna del bli både hårfina och svåra att åstadkomma.<sup>97</sup>

Till en början skulle den då aktuella näringsgrensindelningen, SNI 2002, vara avgörande för huruvida en tjänst skulle falla inom tillämpningsområdet för den omvända momsredovisningen. Detta visade sig inom kort dock vara en allt för osäker metod, och den direkta kopplingen till dessa koder slopades. Från och med 2008 skall SNI istället fungera som vägledande. Lagstiftaren har dock uttalat att justeringen inte är menad att innebära någon större förändring i sak, varför det har ifrågasatts om denna verkligen har underlättat i gränsdragningsproblematiken.<sup>98</sup>

Då säljaren har konstaterat att det är fråga om en tjänst skall denne som ett nästa steg definiera *köparens status*. Ett krav i lagtexten för att omvänd moms skall bli aktuell är att förvärvaren skall vara en näringsidkare som inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster. Den ledning som finns att hämta ur förarbetena vad gäller tidsaspekten ”inte endast

---

<sup>93</sup> ”Omvänd moms ger mindre fusk och mer krångel”, Far Komplet, hämtad 091021.

<sup>94</sup> Larsson H, Samuelsson L, ”Den nya byggmomsen”, (2007), s. 22.

<sup>95</sup> Se EG-domarna C-349/96 och C-41/04.

<sup>96</sup> Larsson H, Samuelsson L, ”Den nya byggmomsen”, (2007), s. 23.

<sup>97</sup> Renström S, ”Ett år med omvänd moms i byggsektorn”, SN 2008:9, s. 3.

<sup>98</sup> Se intervjun med PEAB i denna uppsats.

tillfälligt” är knapphändig. Det sägs här att förvärvaren i sin näringsverksamhet inte endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen omsätter sådana tjänster.<sup>99</sup> Den knapphändiga ledning som kan utläsas av detta har givit upphov till frågor när man skall bedöma förvärvarens verksamhet, såsom huruvida denna skall bedömas endast från och med det aktuella kalender- eller beskattningsårets början, eller om hänsyn skall tas även till förhållanden längre tillbaka i tiden och i så fall under en hur lång tidsperiod bakåt? Tveksamheterna kring gränsdragning vid fråga om köparens status har påpekats ett flertal gånger kunna ge upphov till svåra problem och många felaktigheter, och en tydlig kommunikation mellan näringsidkare och Skatteverket har efterfrågats.<sup>100</sup>

En ytterligare fråga, vilken har behandlats av doktrinen i samband med fråga om köparens status, och som har förväntats vålla en del oklarheter, är hur en godtrosinvändning rörande köparens status från säljarens sida skall hanteras. Enligt Skatteverket torde det inte vara möjligt att freda sig mot skatteanspråk genom att hävda god tro i de fall omvänd momsredovisning har tillämpats men där det visar sig att köparen inte var ett byggföretag.<sup>101</sup> Motsatta uppfattning verkar dock vara allmänt spridd. Rättsläget får härmed anses vara oklart och något förvirrande, vilket på många håll har ansetts komma att innebära svårigheter vid eventuell felhantering av reglerna.<sup>102</sup>

### 2.6.3.2 Felaktig tillämpning av reglerna

Med ovan beskrivna gränsdragningsproblem i åtanke är det lätt att förstå den oro som vid reglernas införande uttrycktes för att antalet felhanterade fakturor skulle bli stort. En felaktig tillämpning av reglerna kan bestå i att omvänd skattskyldighet tillämpas i en situation där den som tillhandahåller tjänsten rätteligen är skattskyldig. En annan felaktig tillämpning kan utgöras av att omvänd skattskyldighet inte tillämpas när så rätteligen skall ske. I det första fallet är säljaren fortfarande skattskyldig för den utgående moms som skulle ha debiterats köparen i anledningen av transaktionen. I den andra situationen, där moms läggs på fakturan och av köparen erläggs till säljaren, är den felaktigt fakturerade momsen inte avdragsgill hos förvärvaren. I förarbetena förklaras detta med att felaktigt debiterad moms nämligen inte utgör ingående skatt.<sup>103</sup> I stället skall förvärvaren redovisa transaktionen till staten och kan, under förutsättning att denne har full avdragsrätt, göra avdrag för ingående moms med samma belopp. Vidare kan förvärvaren av säljaren återkräva den felaktigt betalda momsen. Säljaren i sin tur kan återkräva denna av Skatteverket i det fall då det felaktigt påförda beloppet redan har betalats in.

En felaktig hantering av reglerna har i och med ovan sagda befarats kunna bli mycket kostsamma för företagen om regelverket skulle visa sig vara allt för tungrott och gränsdragningsproblemen allt för svåra. Inte nog med att

---

<sup>99</sup> Prop. 2005/06:130, s. 65.

<sup>100</sup> Larsson H, Samuelsson L, ”Den nya byggmomsen”, (2007), s. 31f.

<sup>101</sup> Renström S, ”Ett år med omvänd moms i byggsektorn”, SN 2008:9, s. 4.

<sup>102</sup> Renström S, ”Ett år med omvänd moms i byggsektorn”, SN 2008:9, s. 4.

<sup>103</sup> Prop. 2005/06:130, s. 49.

företagen får stå en stor risk för det feldebiterade beloppet, utan även ränta på detsamma samt kostnaden för det merarbete som följer vid felfaktureringar. Även risken för administrativa sanktioner, så som till exempel skattetillägg, blir överhängande i sådana situationer då inte utgående moms korrekt har redovisats.<sup>104</sup> Skattetillägg kan påföras både köpare och säljare, beroende på hur felhanteringen av reglerna har skett. Därför har säljare förutspått i tveksamma fall komma att debitera moms på transaktionen, eftersom denne inte då själv riskerar att få skattetillägg. Om det sedan visar sig att debiteringen var till synes uppenbart felaktig kanske den köpare som gjort ett felaktigt avdrag för ingående moms, och därmed drabbats av skattetillägg, vill ställa säljaren till svars och kräver skadestånd för de extra kostnader som uppstått på grund av felaktigheten.<sup>105</sup>

Så som regelverket utformats är det, som förstås, alltså ur båda parternas synvinkel av största vikt att de agerar lojalt mot varandra för att minska kostnaderna vid fall av felaktig regeltillämpning.

### **2.6.3.3 Nödvändiga administrativa förändringar**

De innan byggmomsens införande gällande reglerna om skatt- och redovisningsskyldighet i byggsektorn skulle inte ändras för omsättning av tjänster som sker till annan beställare än byggföretag. I anledning härav var det många som förutspådde ett merarbete med ökade administrativa kostnader som följd, då företagen många gånger skulle bli tvungna att tillämpa två parallella system.<sup>106</sup>

Den nya regleringen förmodades också innebära kostnader för att utbilda de anställda som attesterar fakturor, och möjligen även för nödvändig nyanställning.<sup>107</sup> Större företag ansågs generellt ha bättre möjlighet att klara hanteringen av de särregler som det omvända moms-systemet skulle komma att innebära i form av specialister inom företaget och liknande. Dock menade förespråkare för det nya systemet att mindre och medelstora företag med hänsyn till sin vanligen mindre kundkrets och mindre fakturaflöde skulle få det jämförelsevis enklare att hålla reda på i vilka för dem relevanta sammanhang den omvända momsredovisningen blir aktuell.<sup>108</sup>

### **2.6.3.4 Negativ likviditetspåverkan**

Vid reglernas införande var många oroade över den likviditetsförskjutning som förutspåddes ske vid tillämpning av omvänd momsredovisning.<sup>109</sup> Ju längre ned i entreprenadkedjan ett företag befinner sig, desto mer förväntades dettas likviditet påverkas negativt av de förändrade betalningsströmmar som regelverket innebär. Säljaren kommer nämligen

---

<sup>104</sup> Prop. 2005/06:130, s. 49.

<sup>105</sup> Larsson H, Samuelsson L, "Den nya byggmomsen", (2007), s. 40f.

<sup>106</sup> Se t.ex. Renström S, "Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag", SN 2007:3, s. 2.

<sup>107</sup> "Omvänd moms ger mindre fusk och mer krångel", Far Komplet, hämtad 091021.

<sup>108</sup> Prop. 2005/06:130, s. 62.

<sup>109</sup> Se t.ex. Prop. 2005/06:139, s. 33f.

inte att ha tillgång till de medel som uppdragstagarens momsbetalning utgör då denne skall redovisa sin egen moms på gjorda förvärv. Istället får säljaren vänta på att det yrkande som gjorts i deklarationen godkänns och den ingående momsen betalas tillbaka.<sup>110</sup> Vidare uppmärksammades också att möjligheten till viss ränta på utgående moms innan denna betalas in till Skatteverket kommer att gå säljaren förlorad.<sup>111</sup> Det befarades i anledning härav tidigt att införandet av de nya reglerna skulle komma att innebära ett större kapitalbehov, vilket då ofta skulle komma att öka företagets kostnader.<sup>112</sup>

Även för statens del har det nya regelsystemet påpekats komma att innebära negativa likviditetskonsekvenser. Eftersom den omvända skattskyldigheten medför en senareläggning av tidpunkten då utgående skatt inbetalas uppstår en negativ kassamässig effekt i statskassan i form av räntekostnaden för den likviditetsförlust som uppkommer. Staten kommer dessutom i många fall att behöva återbetala den av säljaren deklarerade överskjutande skatten innan utgående skatt har betalats in av köparen.<sup>113</sup>

### **2.6.3.5 Övrigt**

Ytterligare en synpunkt som framfördes av främst generalentreprenörer och byggherrar bestod i att den konventionella momsordningen ger köparen möjlighet att hålla inne ett belopp motsvarande den utgående momsen som säkerhet i de fall då brister i utförandet av en entreprenad föreligger. Det säkerhetsbortfall som det nya momssystemet innebär har förmodats bli en så stor fråga att man från beställarhåll förmodligen kommer att söka andra lösningar för att säkerställa ersättning vid fel i arbetsutförandet.<sup>114</sup>

## **2.6.4 Anteciperade fördelar och positiva effekter**

Trots de problem och negativa effekter som har kommenterats ovan fann lagstiftaren vid en samlad bedömning fördelarna med en regelförändring som den föreslagna övervägande. Nedan behandlas de positiva effekter av en omvänd momsredovisning som förväntades, inte bara av lagstiftaren utan även i doktrinen samt av röster från byggbranschen själv.

### **2.6.4.1 Minskat skattefusk**

Vid omvänd moms är det alltså köparen som skall betala in momsen till Skatteverket istället för säljaren. Tanken bakom detta system är att säljaren inte skall kunna fakturera moms för att sedan underlåta att betala in denna till Skatteverket, vilket omöjliggörs då säljaren aldrig kommer i kontakt med medel motsvarande den utgående momsen. Förhoppningen med det nya systemet är att de företag som betalar moms skall bli färre och skatteuttaget

---

<sup>110</sup> Dnr. Fi 2001/4006, s. 11.

<sup>111</sup> "Omvänd moms ger mindre fusk och mer krångel", Far Komplet, hämtad 091021.

<sup>112</sup> Prop. 2005/06:130, s. 62.

<sup>113</sup> Prop. 2005/06:130, s. 60f.

<sup>114</sup> Renström S, "Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag", SN 2007:3, s. 6.

effektivare, och många var de som förutspådde en betydande ökning av skatteintäkterna.<sup>115</sup>

### **2.6.4.2 Bättre konkurrensvillkor**

En positiv konsekvens av reglerna kring omvänd momsredovisning förväntades vid införandet bli förbättrade konkurrensvillkor inom byggsektorn. Ohederliga och brottsliga företag torde få det svårare att tillförsäkna sig sådana konkurrensfördelar som ett underlåtande att fullgöra sina skyldigheter i fråga om redovisning och momsinsbetalning innebär. Enligt Riksskatteverkets rapporter förekommer skattefusket främst i mindre företag längre ner i entreprenadkedjorna, varför de hederliga företagen i denna position tros komma att bli de som främst gynnas av de nya reglerna ur ett konkurrenshänseende.<sup>116</sup>

Från ett mikroekonomiskt perspektiv var förhoppningen naturligtvis att den förbättrade konkurrensen i förlängningen inte enbart skulle leda till ökade skatteintäkter utan även till en ökad välfärd för samhället i stort genom en mer effektiv resursfördelning. Ett närmande av en marknad med perfekt konkurrens kommer att ske i och med att fåtalsdominansen i byggsektorn motverkas och möjligheten till oligopolställning minskar, vilket är eftersträfvansvärt ur flera aspekter.

### **2.6.4.3 Positiv likviditetspåverkan**

Den omvända skattskyldigheten medför inte bara negativa likviditetseffekter utan för en del företag även positiva sådana, vilket påpekades bland annat i förarbetena till lagstiftningen.<sup>117</sup> Den positiva likviditetseffekten uppstår då förvärvaren redovisar den på aktuell transaktion utgående momsen, samtidigt som denne, förutsatt att full avdragsrätt föreligger, drar av samma belopp som ingående moms. Förvärvaren slipper således att ligga ute med ett belopp motsvarande utgående moms, vilket normalt annars debiteras av säljaren, i väntan på att avdrags- eller återbetalningsrätt från staten inträder. Ränta på detta belopp kan som förstås uppgå till betydande summor, vilket har påpekats i förarbetena kan komma att bli betydelsefullt för byggbranschens alla företag, stora som små, även om de mindre företagen med en ofta mer ansträngd likviditet blir de som förmodligen kommer att åtnjuta störst fördel av denna positiva likviditetseffekt.<sup>118</sup>

### **2.6.4.4 Övrigt**

Att företag underlåter att betala sina fakturor i tid är ett stort problem för (främst) mindre företag inom byggsektorn, ty dessa har sällan medel att betala den utgående momsen till Skatteverket med vid utebliven eller sen betalning från förvärvaren. Detta problem förväntades dock den nya byggmomsen råda bot på då skattskyldigheten istället åläggs förvärvaren,

---

<sup>115</sup> Se b.l.a. Prop. 2005/06:130, s. 37.

<sup>116</sup> Prop. 2005/06:130, s. 63.

<sup>117</sup> Prop. 2005/06:130, s. 62.

<sup>118</sup> Prop. 2005/06:130, s. 62.

även om betalningsviljan som sådan hos förvärvaren inte kommer att påverkas.<sup>119</sup>

---

<sup>119</sup> Forssén B, "Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser?", SvSKT 2007:4, s. 196.

## 3 Empiri

Detta empiriska avsnitt består av två delar. I den första av dessa presenteras resultaten av den enkätundersökning som gjorts med företag inom byggsektorn i anledning av denna uppsats. I avsnittets andra del följer sedan en sammanställning av de tre intervjuer som genomförts, dels med byggsektorns branschorganisation och dels med två större inom branschen aktiva företag.

### 3.1 Enkätundersökning

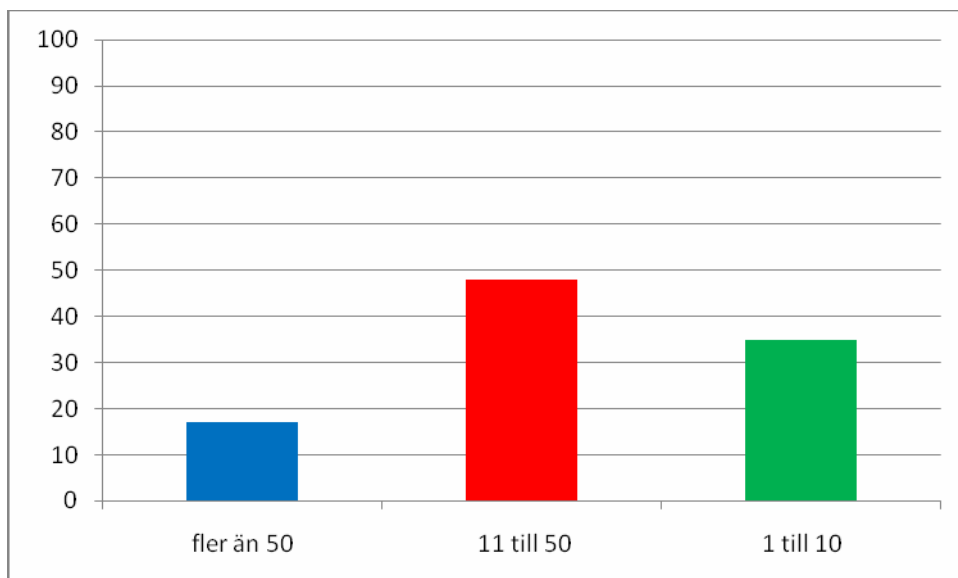
Frågorna, liksom orosmomenten, kring den omvända byggmomsen var vid införandet många. Syftet med denna enkätundersökning har därför nu, drygt två år efter införandet, varit att få en generell uppfattning om hur de berörda företagen ser på effekterna av det nya moms-systemet, samt hur de tänker kring frågan om reglernas relevans för ett minskat momsfusk och ökade konkurrensmöjligheter i branschen. Företag från norr till söder i vårt avlånga land finns representerade i undersökningen, och variationen i storlek dem emellan är allt från 1 till cirka 7000 anställda.

Undersökningen genomfördes elektroniskt. Respondenterna fick ett e-mail som länkade vidare till en hemsida där enkäten fanns. Denna var utformad så att respondenterna enkelt genom att klicka i rutan för det svarsalternativ som önskades kunde besvara frågorna. Svaren presenteras nedan i diagramform, med förhoppningen om att detta klarast tydliggör de tendenser som går att urskilja.

De i fråga 1 presenterade grupperna med tillhörande färger tillämpas även fortsättningsvis i diagramillustrationerna. De härefter följande frågorna har vardera tre svarsalternativ; ja, nej samt vet ej respektive positivt, negativt samt vet ej. Samtliga svarsgrupper har fått svara på alla frågor, varför det i varje diagram finns tre pelare för vardera grupp. På detta sätt illustreras inte enbart hur svaren förhåller sig inom grupperna, utan svaren kan även jämföras med varandra över gruppgränserna. Utöver dessa 9 pelare finns ytterligare tre stycken i varje diagram som representerar den procentuella fördelningen av alla svaren sammanlagt. Dessa är svarta och har placerats först i varje diagram.

#### **Fråga 1:**

*Hur många anställda finns i ert företag?*

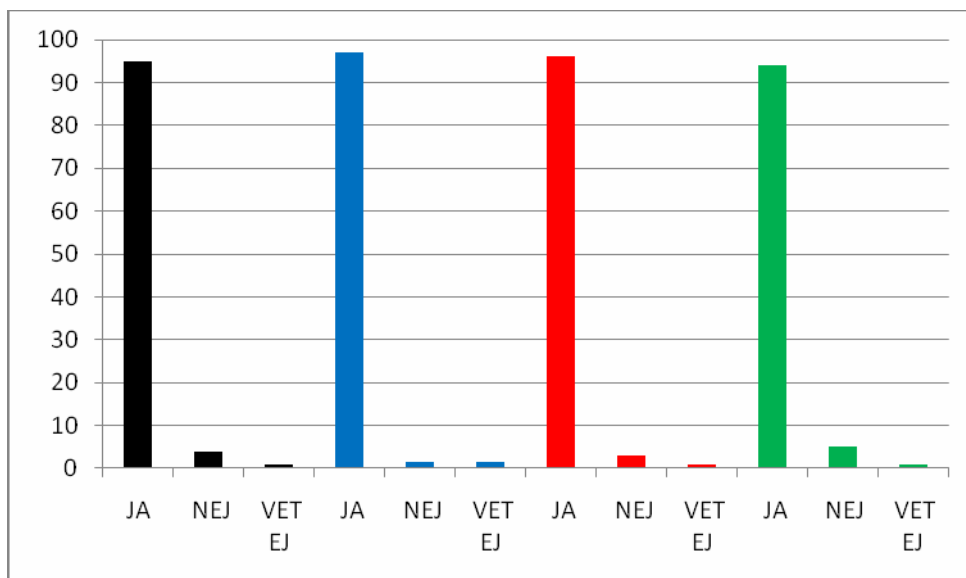


Den första frågan som respondenterna fick svara på var hur många anställda som finns i deras företag. Svartalternativen har delats in i tre grupper; fler än 50 anställda, 11-50 anställda och 1-10 anställda. Utav de totalt 232 stycken svarande företagen ingick 17%, det vill säga 40 stycken, i den första gruppen som här visas med en blå pelare i diagrammet. Denna grupp kallas fortsättningsvis för ”stora företag”. Den största gruppen med sina 112 stycken svarande finns i segmentet 10-50 anställda, vilken utgör 48% av samtliga svarande. Denna grupp illustreras i diagrammet av den röda pelaren, och kallas i framställningen nedan för ”mellanstora företag”. Den gröna pelaren visar gruppen bestående av företag med 1-10 anställda. I denna grupp, vilken utgör 35% av samtliga svarande, ingår 80 stycken företag. Fortsättningsvis kallas denna grupp för ”små företag”.

**Fråga 2:**

*Känner ni till syftet med införandet av den omvända byggmomsen?*

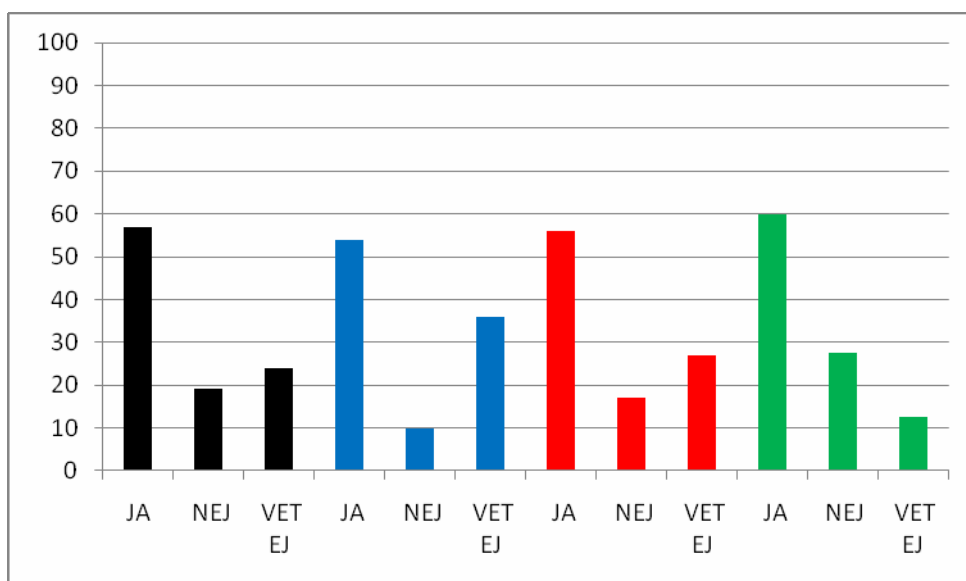




För att veta hur väl respondenterna är insatta i ämnet tillfrågades de inledningsvis om de känner till syftet med införandet av den omvända byggmomsen. Nära på samtliga svarande, 95%, ansåg att de kunde svara ja på denna fråga, närmare bestämt 97% av de stora företagen, 96% av de mellanstora och 94% av de små företagen. Av de som inte känner till syftet bakom reglerna är gruppen små företag störst med 5%, följt av mellanstora företag med 3% och stora företag med 1,5%. Endast 1% av samtliga svarande kryssade på denna fråga i rutan vet ej.

### Fråga 3:

*Anser ni i så fall att reglerna kring den omvända byggmomsen är ett bra sätt att uppnå detta syfte på?*

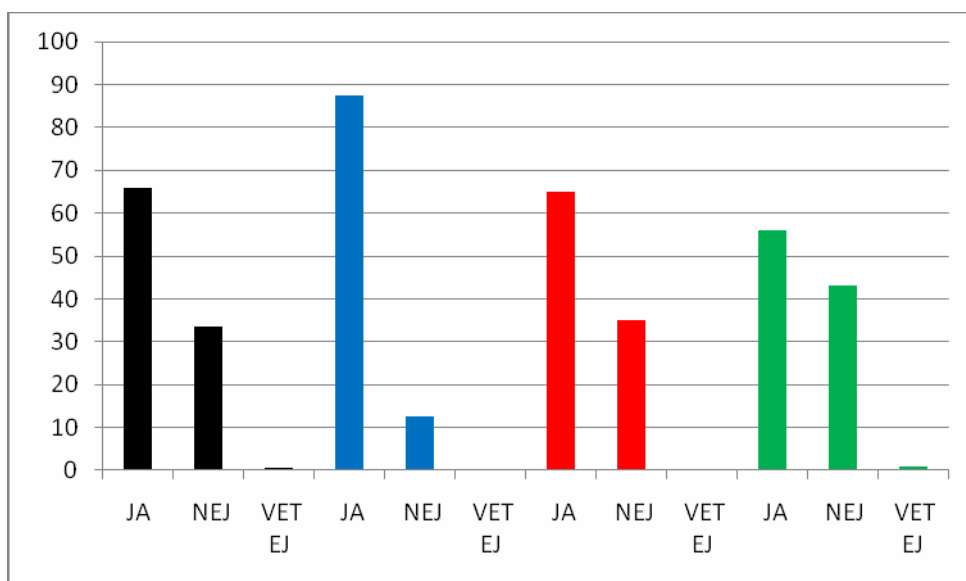


Som en följdfråga ombads respondenterna svara på huruvida de anser att reglerna kring den omvända byggmomsen är ett bra sätt att uppnå detta syfte på. Här var svaren något mer spridda även om en övervägande del totalt,

57%, svarade ja på denna fråga. Störst andel ja-svarare, 60%, finns i gruppen små företag, följt av 56% i gruppen mellanstora företag och 54% i gruppen stora företag. I gruppen stora företag svarade hela 36% att de inte vet, motsvarande 27% i gruppen mellanstora företag och 12,5% i gruppen små företag. De som ansåg att reglerna dåligt svarar upp till sitt syfte utgörs av 10% i gruppen stora företag, 17% i gruppen mellanstora företag och anmärkningsvärda 27,5% i gruppen små företag.

**Fråga 4:**

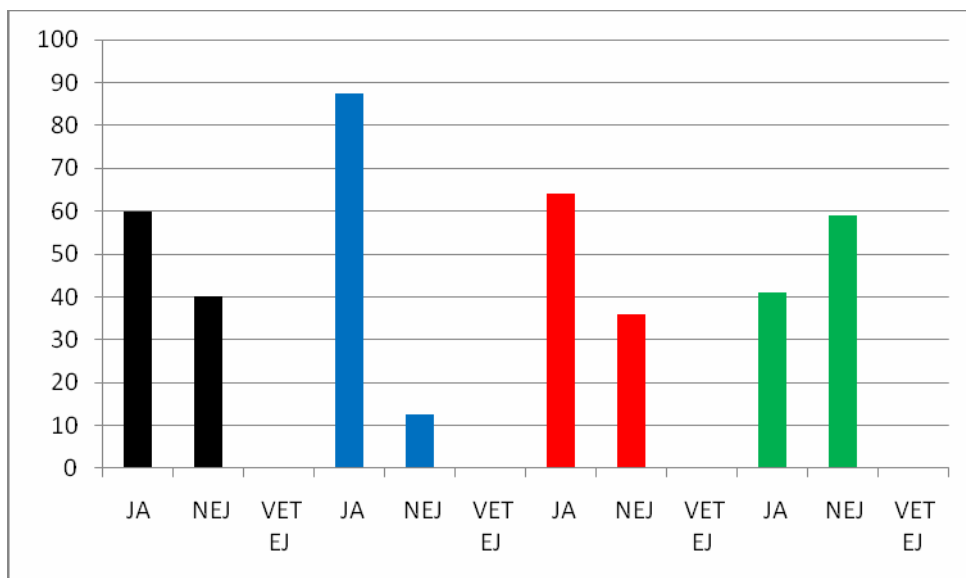
*Har införandet av den omvända byggmomsen krävt något merarbete för ert företag?*



På frågan om införandet av den omvända byggmomsen har krävt merarbete för företagen svarade totalt 66% ja och 33,5% nej. I gruppen stora företag finns största inbördes segmenten ja-svarare. Här svarade hela 87,5% att det nya systemet har medfört extra arbete, medan endast 12,5% svarade det motsatta. Av de mellanstora företagen svarade 65% ja på denna fråga och 35% nej. Jämnast var det i gruppen små företag där 56% har svarat ja respektive 43% nej. 1% i denna grupp kunde inte svara på frågan utan kryssade i rutan vet ej.

**Fråga 5:**

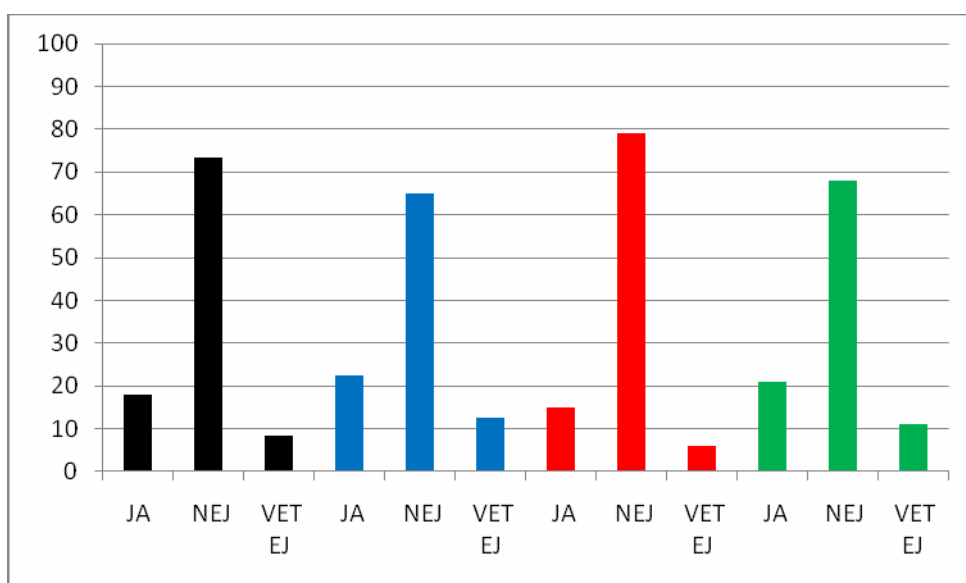
*Har ert företag genomfört några administrativa förändringar som en följd av införandet av den omvända byggmomsen?*



Nästa fråga gällde huruvida företagen genomförde några administrativa förändringar i samband med införandet av den omvända byggmomsen. Svaren här stämmer relativt bra överens med svaren på föregående fråga. Totalt svarade 60% att de har genomfört sådana förändringar, medan 40% svarade nekande på denna fråga. I gruppen stora företag har det skett procentuellt flest administrativa förändringar, där 87% har svarat ja på frågan respektive 12% nej. Av de mellanstora företagen har 64% svarat ja respektive 36% nej. Gruppen små företag har svarat jämnast i denna fråga, och är enda gruppen med övervägande del nej-svarare. Av dessa företag har 41% svarat att de har genomfört sådana förändringar medan 59% säger att detta inte har behövts i deras företag.

#### Fråga 6:

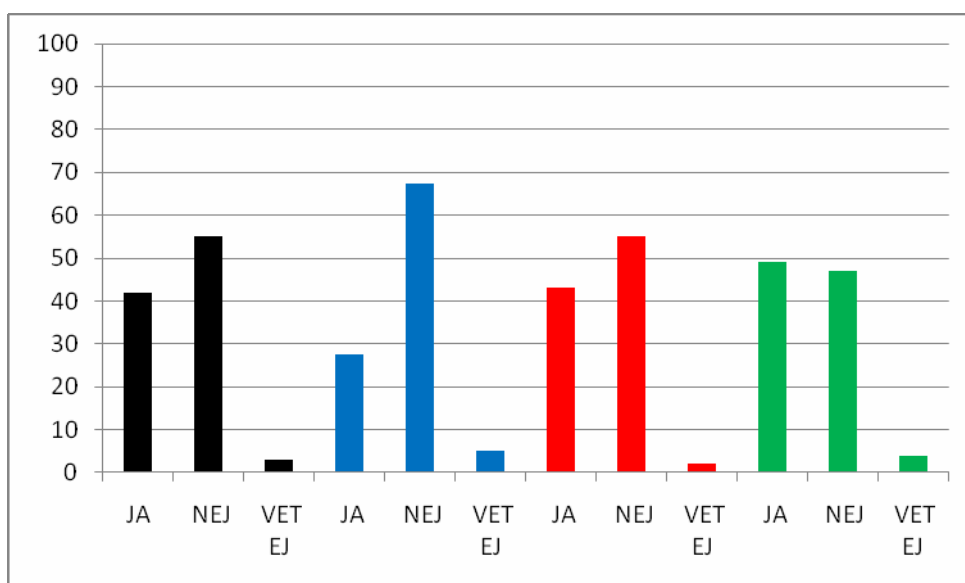
*Har dessa förändringar i så fall varit kostsamma för ert företag?*



Vidare frågades om dessa förändringar har varit kostsamma för företaget. Denna fråga ställdes som en följdfråga till den förra, och följaktligen har endast de som svarade ja på fråga 5 svarat på fråga 6. Av dessa angav totalt 18% att förändringarna var kostsamma medan hela 73,5% svarade nej och 8,5% att de inte vet. De genomförda förändringarna verkar generellt inte ha blivit så kostsamma för någon av grupperna. I gruppen stora företag svarade 22,5% ja på frågan, 65% nej och 12,5% att de inte vet. Minst andel kostsamma förändringar har genomförts i gruppen mellanstora företag där endast 15% svarade ja på frågan, medan 79% svarade nej och 6% att de inte vet. Av de små företagen svarade 21% ja, 68% nej och 11% att de inte vet.

### Fråga 7:

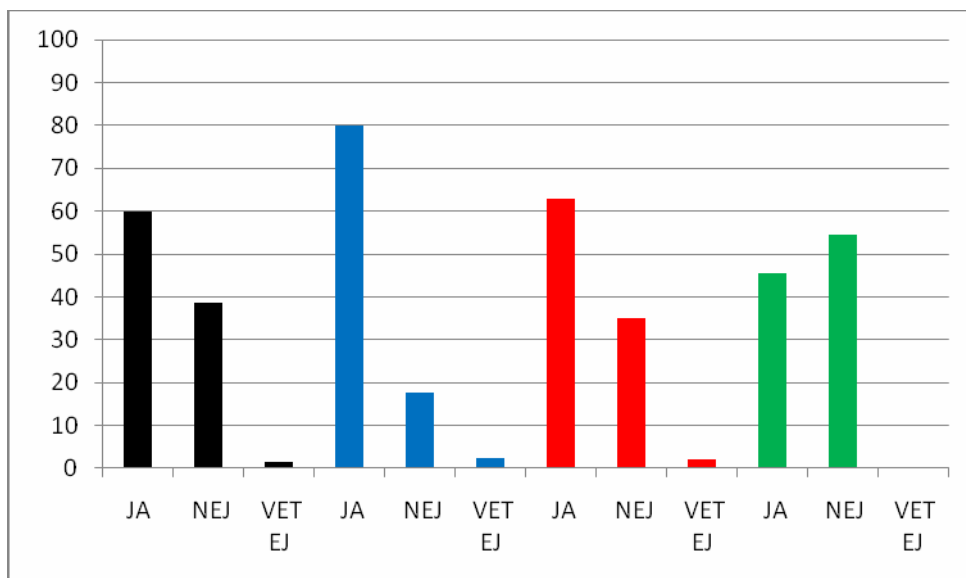
*Anser ni att reglerna kring den omvända byggmomsen är klara och tydliga?*



Respondenterna fick sedan svara på om de upplever reglerna kring den omvända byggmomsen som klara och tydliga. Totalt svarade en knappt övervägande del, 55%, nej på denna fråga. 42% av de samtliga svarande angav däremot att reglerna är så tydliga som kan önskas, och 3% svarade att de inte vet. Av de stora företagen svarade hela 67,5% att reglerna är otydliga, medan 27,5% anser det motsatta och 5% vet ej. I gruppen mellanstora företag svarade 43% ja på frågan, 55% nej och 2% att de inte vet. Störst andel företag som anser reglerna vara tydliga och klara finns i gruppen små företag där 49% svarade ja, 47% nej och 4% att de inte vet.

### Fråga 8:

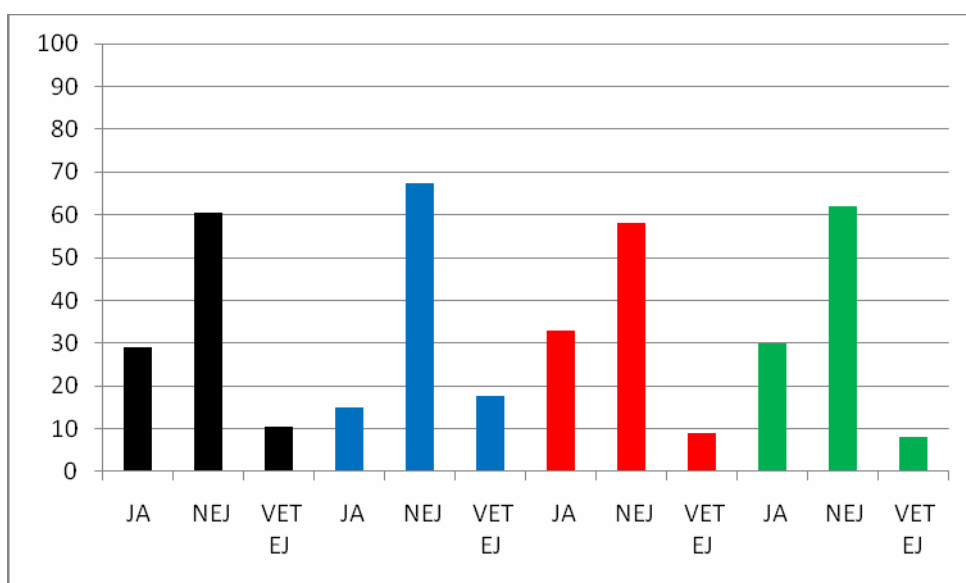
*Har ni upplevt det som problematiskt att avgöra vilka företag och tjänster som omfattas av reglerna kring omvänd byggmoms?*



I denna fråga ombads respondenterna att fundera över huruvida de upplever det som problematiskt att avgöra vilka företag och tjänster som omfattas av reglerna kring den omvända byggmomsen. Totalt svarade 60% att så var fallet, medan 38,5% svarade nej på denna fråga och 1,5% att de inte vet. I gruppen stora företag finns det klart största segmentet ja-svarare med 80%. I denna grupp svarade vidare 17,5% att de inte upplevt problem i detta avseende, och 2,5% svarade att de inte vet. Av de mellanstora företagen svarade 63% av företagen ja på frågan, 35% nej och 2% att de inte vet. I gruppen små företag svarade som enda grupp till övervägande del att gränsdragningarna har varit oproblematiska. 45,5% svarade här nej på frågan medan 54,5% svarade ja.

### Fråga 9:

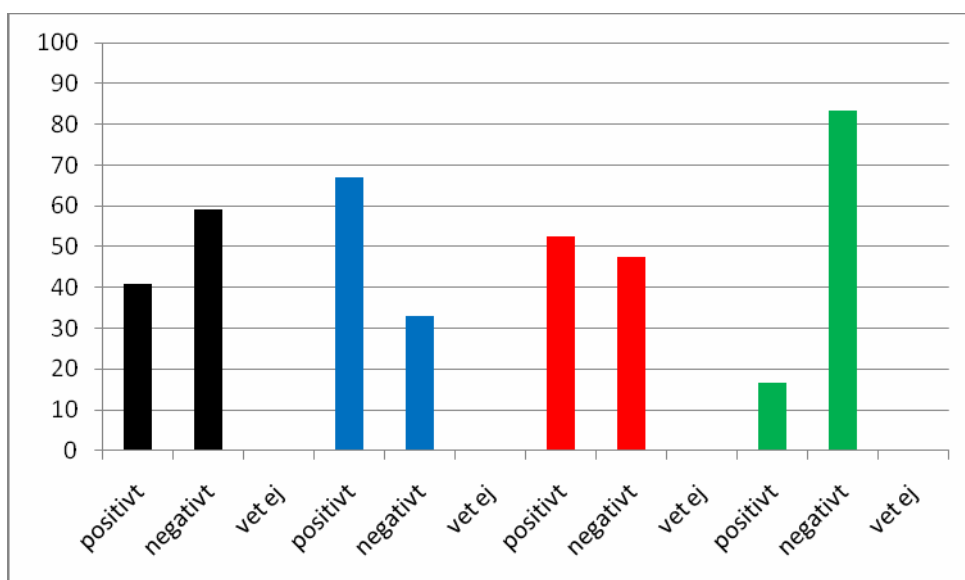
*Har införandet av omvänd byggmoms påverkat likviditeten i ert företag?*



Att införandet av den omvända byggmomsen skulle påverka företagens likviditet var något som förutsågs vid tiden för reglernas införande. För att utreda om det verkligen har blivit så tillfrågades företagen i undersökningen om det nya momssystemet har påverkat likviditeten i deras företag. På detta svarade totalt 29% att så var fallet, medan 60,5 % svarade att likviditeten i deras företag hade förblivit opåverkad och 10,5% svarade att de inte vet. I de stora företagen har endast 15% av företagen sett en likviditetspåverkan, medan hela 67,5% svarade nekande på frågan och 17,5% svarade att de inte vet. I gruppen mellanstora företag finns det största inbördes segmentet med ja-svarare, 33%, medan 58% svarade nej i denna grupp och 9% svarade att de inte vet. Av de små företagen svarade 30% ja, 62% nej och 8% att de inte vet.

### Fråga 10:

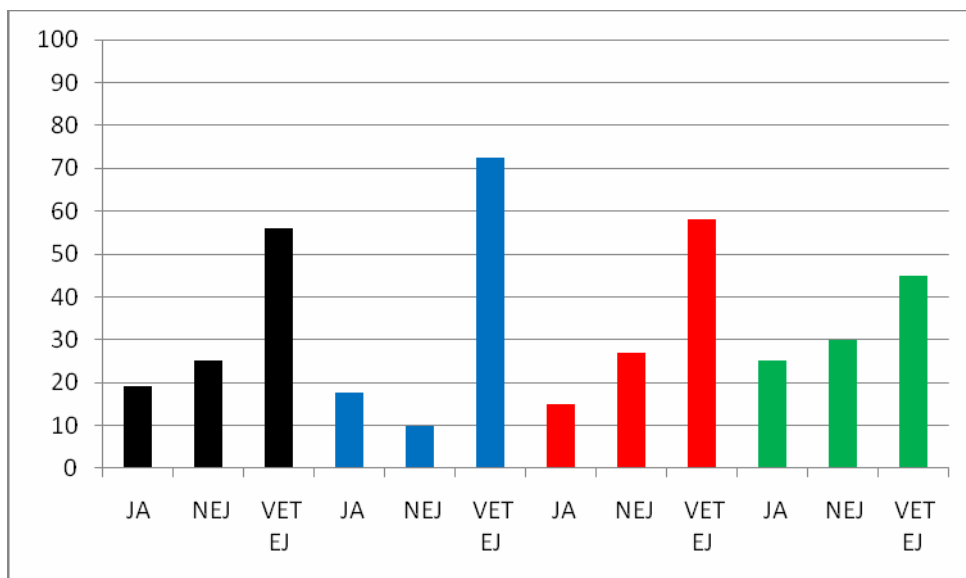
*Hur har likviditeten i så fall påverkats?*



Denna fråga är en följdfråga till den föregående, varför endast de som svarade ja på fråga 9 har svarat på fråga 10. Här ombads respondenterna svara på om likviditetspåverkan har skett i negativ eller positiv riktning. Totalt svarade 41% positivt, medan 59% svarade negativt. Av de stora företagen angav 67% att reglerna har inneburit en positiv likviditetspåverkan, och 33% svarade motsatsen. I gruppen mellanstora företag svarade 52,5% positivt och 47,5% negativt. Slutligen svarade 16,5% av företagen i gruppen små företag positivt och hela 83,5% att reglerna har inneburit en negativ likviditetspåverkan för deras företag.

### Fråga 11:

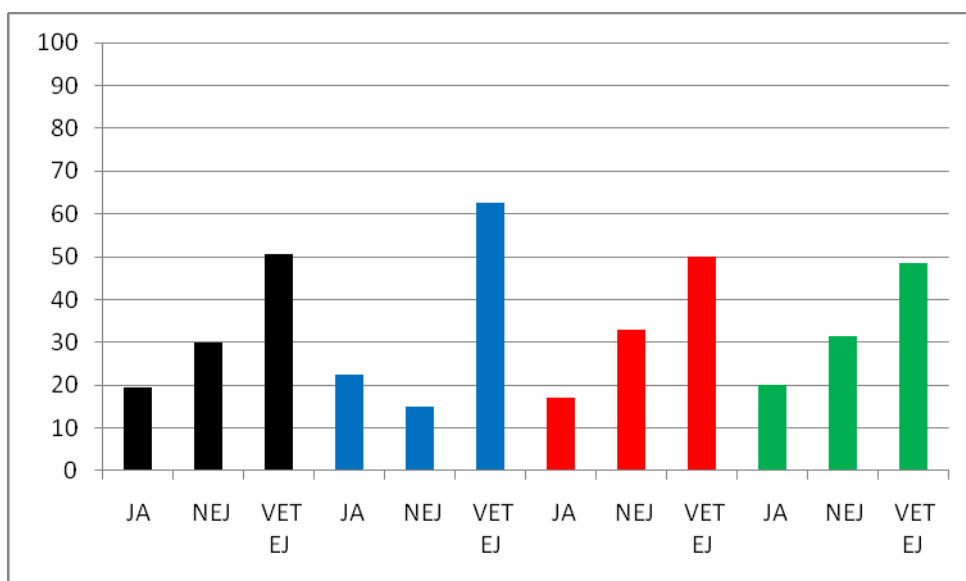
*Anser ni att införandet av den omvända byggmomsen har lett till en minskad användning av svart arbetskraft inom byggsektorn?*



På frågan om huruvida den omvända byggmomsen har medfört en minskad användning av svartarbete var det av samtliga svarande många, 56%, som svarade att de inte vet. Ja svarade totalt 19% och 25% svarade nej. I gruppen stora företag svarade störst inbördes procentuella del, hela 72,5%, att de inte vet. 17,5% svarade ja på frågan och 10% svarade nej. Av de mellanstora företagen svarade 15% ja, 27% svarade nej och 58% svarade att de inte vet. I gruppen små företag angav däremot endast 45% att de inte vet, medan 25% svarade ja på frågan och 30% svarade nej.

### Fråga 12:

*Anser ni att den omvända byggmomsen har en positiv påverkan på konkurrensen inom byggsektorn?*

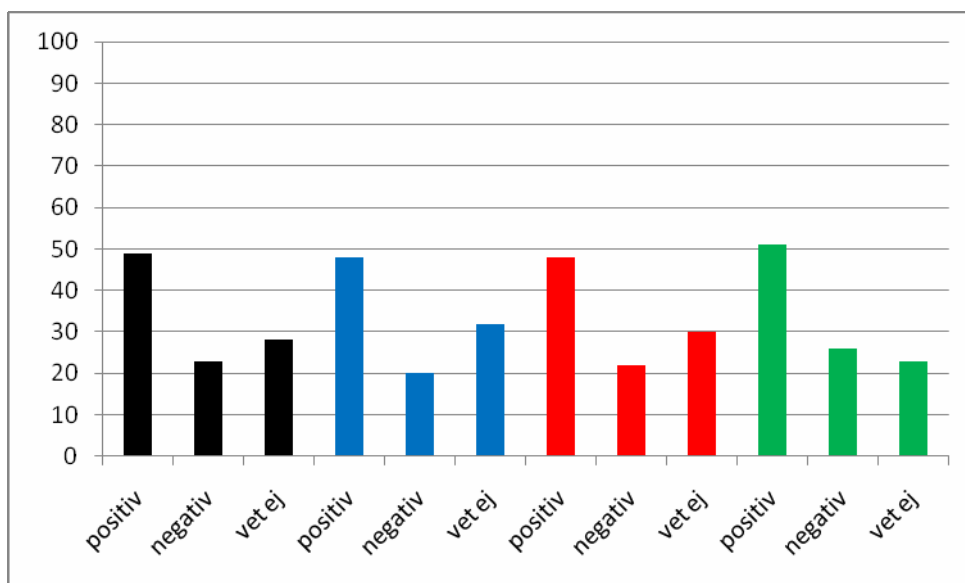


Syftet med införandet av omvänd byggmoms var inte enbart att minska förekomsten av svart arbetskraft utan även att förbättra konkurrensmöjligheterna inom byggsektorn. Respondenterna ombads därför

att svara på huruvida de anser att det nya momssystemet har en positiv påverkan på konkurrensen inom denna sektor. Ungefär hälften av de svarande totalt, 50,5%, angav i denna fråga att de inte vet, medan 30% svarade att de inte kan se någon sådan positiv påverkan. Endast 19,5% totalt svarade ja på denna fråga. Mest positiva verkar de stora företagen vara. I denna grupp svarade 22,5% ja och 15% nej. Dock svarade hela 62,5% att de inte vet. Av de mellanstora företagen svarade 17% ja, 33% svarade nej och 50% svarade att de inte vet. Liknande svarade gruppen av små företag, där 20% svarade nej, 31,5% ja och 48,5% att de inte vet.

### Fråga 13:

*Vad är er samlade åsikt om effekterna av införandet av den omvända byggmomsen?*



Slutligen fick företagen ange sin samlade åsikt kring det nya momssystemet inom byggsektorn. Totalt var respondenterna till övervägande del, 49%, positiva till omvänd momsredovisning. Endast 23% ställde sig negativa i frågan och 28% vet ej. Av de stora företagen utgjorde den positiva delen 48%, medan de som angav sig vara negativa utgjorde 20% av denna grupp. 28% svarade att de inte vet i denna fråga. De mellanstora företagen svarade snarlikt, 48% svarade ja, 22% nej och 30% vet ej. I gruppen av små företag noteras flest positiva svar, 51%, medan 26% svarade negativt och 23% att de inte vet.

## 3.2 Intervjuer

I syfte att få en något mer nyanserad bild av de åsikter som finns kring den omvända byggmomsen än den som enkätundersökningen kan ge har tre intervjuer genomförts. Respondenterna är alla mycket väl insatta i problematiken kring och effekterna av detta nya momssystem. Två av dem arbetar som momsspecialister på inom byggsektorn ledande företag, och den tredje respondenten arbetar med momsfrågor inom Sveriges Byggindustrier.



Dessa respondenter valdes ut då de får förutsättas ha större kunskap kring omvänd momsredovisning än representanter för mindre företag samt då de dagligen arbetar med frågor och problem i ämnet.

### **3.2.1 Intervju med PEAB**

091107

Respondent: Anonym

Telefonintervju, 20 minuter.

PEAB är ett av Sveriges största byggföretag med sina drygt 7500 anställda. Denna intervju är gjord med en trevlig kvinna på ekonomiavdelningen i detta företag. Samtalet, som genomfördes per telefon, flöt på bra och respondenten var mycket tillmötesgående.

Den omvända momsredovisningen har nu blivit en del av det dagliga arbetet på PEAB:s ekonomiavdelning. Många fakturor strömmar genom företaget, och flertalet av dessa berörs av specialreglerna. Respondenten arbetar dock inte med just fakturorna, utan kommer i kontakt med den omvända momsredovisningen på andra sätt. Då reglerna infördes var hennes uppgift att informera och utbilda sina medarbetare kring det nya momssystemet. Många av de frågor som dök upp, både externt och internt, hamnade på hennes bord. Det blev mycket av denna vara till en början, men trots att det fortfarande idag kan dyka upp en del frågor i samband med omvänd momsredovisning så kan respondenten vittna om en påtaglig minskning.

Vid införandet av den omvända momsredovisningen var omställningen stor och förde med sig en hel del merkostnader för PEAB. Arbetstagarna blev utbildade i innebörden av det nya systemet, liksom i hur det skulle tillämpas. Samtidigt fick personal nyanställas för att man skulle klara av det merarbete som detta förde med sig. Främsta skillnaden är, enligt respondenten, att varje faktura måste sorteras. Tidigare lades alla fakturor i samma hög, men idag måste det avgöras huruvida de skall omfattas av den omvända moms eller ej. Detta tar naturligtvis tid, men nu har det gått ett tag sedan det nya systemet infördes och idag är de som jobbar med fakturorna mycket väl insatta i detta och arbetet rullar på bra anser respondenten.

För PEAB verkar de till en början svåra gränsdragningsproblem som kunde uppstå generellt ha varit av en mer övergående natur. Till en början förekom många felfakturor, men detta har minskat avsevärt konstaterar respondenten. Idag identifieras ofta de fakturor som faller inom byggmomsen relativt snabbt av vana ögon som arbetar med fakturor på heltid. Även mottagaren har nu blivit mer van och upptäcker många gånger snabbt om ett fel har begåtts, varför detta idag oftare kan rättas till omgående och mer smidigt. Respondenten påpekar dock att det säkert har varit mycket värre för de mindre företag som inte har haft tillgång till samma utbildningsmöjligheter, och som jobbar hela dagarna för att sedan på kvällstid sitta ner och försöka reda ut redovisning och bokföring. Dessa ser förmodligen oftare reglerna

om omvänd momsredovisning som krångliga och svåra att tolka och tillämpa. Att kopplingen till SNI-koderna vid identifiering av byggföretag har slopats anser respondenten inte ha underlättat gränsdragningsproblematiken nämnvärt, det får inte förglömmas att dessa koder nu skall verka som vägledande. Fortfarande kan det uppkomma situationer där gränsdragningsfrågan är mycket svårlöst. Skatteverket har många av lösningarna men inte alla, säger hon.

Huruvida likviditeten i PEAB har påverkats av det nya momssystemet kan respondenten inte med säkerhet svara på. Företaget har dock en mycket stor verksamhet, och sällan andra byggföretag som kund. Förmodligen har därför de mycket små byggföretagen drabbats hårdare i denna aspekt gissar hon. Tänk på de småbyggare som köper in sitt material och betalar moms på detta för att sedan utföra sin tjänst, vilken omfattas av den omvända momsredovisningen. Då kan ingen utgående moms faktureras, och ett likviditetstapp, som flera gånger kan vara betydande för en liten företagare, uppstår.

Med respondentens arbete vid reglernas införande i åtanke förstås att hon är väl insatt i syftet bakom den omvända momsredovisningen. Huruvida detta system i praktiken påverkar konkurrensen i byggbranschen, och svartarbetet i densamma, i rätt riktning vet hon inte riktigt. Förmodligen! blir svaret. Det nya systemet leder till ett minskat pengaflöde, och med detta kommer minskade möjligheter till momsfuska. Härmed torde också konkurrensen på marknaden och möjligheten till nyetablering påverkas positivt. Men, säger hon, den som vill fuska hittar alltid nya vägar då de gamla blockerats. Respondenten tillägger här att detta dock inte är någonting som hon märker av särskilt mycket. Ett företag av PEAB:s storlek kan inte fuska med momsen och befattar sig inte med de så kallade svarta företagen. Det är förmodligen inte heller företag som PEAB regeländringen syftar till att komma åt, utan snarare mindre företag som befinner sig längre ner i kedjan.

Sammantaget uppfattas respondenten, trots det merarbete och de merkostnader den omvända momsredovisningen för med sig, som positiv till det nya momssystemet. ”Det är bara att gilla läget och anpassa sitt arbete” säger hon.

### **3.2.2 Intervju med Skanska**

091201

Respondent: Zsargo

Telefonintervju, 20 minuter

Skanska är med sina cirka 10 000 anställda ett internationellt ledande företag inom projektutveckling och byggrelaterade tjänster. På ekonomiavdelningen i detta enorma företag arbetar flera momsspecialister. Denna telefonintervju är genomförd med en av dessa, en kvinna med, om än ganska kortfattade, svar på det mesta.

Den omvända byggmomsen utgör en central del av respondentens dagliga arbete. Hennes uppgift är att svara på de frågor och lösa de problem som kollegerna i företaget ofta ställs inför. Framst, menar hon, uppstår problem när kunder eller leverantörer inte är överens med dem om hur tjänster skall definieras och följaktligen huruvida omvänd momsredovisning skall tillämpas eller ej. Respondenten står då ofta för kontakten med sådan kund eller leverantör för att på bästa sätt söka reda ut oklarheterna. Till sin hjälp har hon sina kontakter på Skatteverket, vilka hon har upplevt som mycket tillmötesgående och insatta i regelverkets problematik. Svaren från Skatteverkets sida är oftast, beroende naturligtvis på hur frågor formuleras, tydliga och handfasta säger hon. Hennes erfarenhet av verkets hantering och uppförande vid oklarheter är alltså mycket god, även om hon har hört talas om många som hävdar det motsatta.

Respondenten anser sig vara mycket väl insatt i syftet med den omvända byggmomsen, det ingår i hennes arbete menar hon. Huruvida ett sådant system är det bästa för att uppnå det syftet är hon något mera osäker på. Säkerligen, säger hon, har det en positiv effekt för momsfusket men med tanke på vilka svårigheter som främst mindre företag ställs inför i och med detta system undrar hon om de positiva effekterna egentligen är proportionerliga i förhållande till de negativa effekterna. Dock tillägger hon att det säkert kommer att bli bra i längden, men att det innan dess kommer att krävas en hel del extra insatser från företagets sida.

Före de nya reglernas införande var många kritiker oroade över att de skulle innebära ett mycket betungande merarbete för företagen. Till en början blev det också mycket riktigt en hel del extraarbete berättar respondenten. Dels skulle personalen utbildas och sättas in i det nya momssystemet, och dels blev det nödvändigt att göra om datasystemen och de automatiska kontroller som hanterar fakturor. Ett företag i Skanskas storlek hanterar otroligt många fakturor varje dag, varför det blir näst intill omöjligt att granska alla dessa manuellt.

Respondenten var delaktig i den projektgrupp som initialt tillsattes, och vars uppgift var att förmedla kunskapen kring den omvända byggmomsen ut i företaget. Denna grupp, som inte längre finns kvar, arbetade främst med utbildning och rådgivning. Behovet av detta finns idag inte på samma sätt menar respondenten eftersom rutinerna har satt sig och den omvända momsredovisningen har blivit vardagsmat för de flesta. Därmed inte sagt att problem inte uppkommer, påpekar hon, för det gör det. Men inte lika ofta, och inte i samma omfattning. Idag är gränsdragningsproblematiken mer förfinad, och många gånger är det för Skanskas del inte själva regelverket som utgör svårigheterna utan snarare att förklara för leverantörer och kunder *varför* det skall eller inte skall vara omvänd moms i just det aktuella fallet. De mindre underleverantörerna verkar ha det lite svårare med att tillämpa systemet kommenterar respondenten. Kanske, gissar hon, beror detta på att det inte finns samma kompetens i form av insatta momsexperter inom dessa företag som i de större.

På frågan kring likviditetspåverkan kan respondenten inte med säkerhet svara. Hon påpekar att systemet infördes mitt i en högkonjunktur innebärande omfattande byggverksamhet och högre fakturafrekvens inom företaget, varför även momsinsbetalningarna ökade anmärkningsvärt och den utgående momsen blev kraftigt större än den ingående momsen.

Naturligtvis kan respondenten inte heller svara säkert på huruvida svartjobben inom branschen har minskat sedan reglernas ikraftträdande, men hon säger lite undvikande att hon väl skulle tro det. Däremot är hon mycket tveksam till att det nya momssystemet har fått någon positiv effekt ur ett konkurrenshänseende. Detta är mer komplext än så säger hon, och menar att fåtalsdominansen på marknaden fortfarande är stor och att konkurrenskraften ligger häri.

Respondentens samlade åsikt kring den omvända byggmomsen är ändå övervägande positiv. Den enda invändning som hon har är att allt inom byggsektorn skulle omfattas av detta system. På detta sätt skulle man komma ifrån den gråzon med svåra gränsdragningsproblem som idag är ett faktum, och företagen skulle slippa att hantera två olika system samtidigt vilket skulle underlätta momshanteringen avsevärt menar hon.

### **3.2.3 Intervju med Sveriges Byggindustrier**

091106

Respondent: Renström

Telefonintervju, 20 minuter

Respondenten i denna intervju, vilken gjordes över telefon, ansåg sig vara väl insatt i den omvända momsredovisningens bakomliggande syfte samt problematiken och effekterna som denna har fört med sig. Han sitter med momsfrågor i sitt dagliga arbete på Sveriges Byggindustriers kontor i Malmö och kommer ofta i kontakt med frågor kring den omvända momsredovisningen i byggsektorn. Redan innan reglernas tillkomst arbetade han lite med dessa då han, som representant för Sveriges Byggindustrier, fick i uppgift att skriva ett remissvar till regeringen i anledning av de nya reglernas införande. Idag består de till omvänd momsredovisning relaterade arbetsuppgifterna främst i att informera företag om gällande rätt samt ge praktiska lösningar på de problem som inte helt sällan uppstår i företagets vardag.

Problemen som har kommit med den omvända momsredovisningen menade respondenten vara påtagliga men till stor del av en mer övergående natur. Under det första halvåret var gränsdragningssvårigheterna stora då det gällde att avgöra vilka företag och tjänster som omfattades av reglerna. Detta problem får dock, enligt respondenten, anses vara löst nu, då kopplingen till SNI-koderna har tagits bort. Tidigare var dessa koder uttömmande men är nu endast vägledande, vilket har underlättat mycket för företagen, och idag får respondenten i princip inga frågor alls rörande denna problematik. Mycket tror han beror på att Skatteverket enligt hans mening

har varit mycket tydligt i sina uttalanden och i de styrsignaler som har lämnats. Respondenten påpekar dock att det fortfarande finns en del kvarstående problem, möjligen kanske främst av lagteknisk karaktär. Ett sådant är svårigheterna med att avgöra huruvida man har att göra med en vara eller en tjänst, en definition som är helt central i sammanhanget. Detta är ett problem som inte tas upp i vare sig förarbeten eller lagtext, där man helt enkelt utgår ifrån att det är fråga om en tjänst. Förhoppningsvis, säger respondenten, skall frågan klarna något inom en snar framtid då man i dagarna väntar ett förhandsbesked rörande hur ett köp av kök skall definieras.

Företagens storlek verkar, enligt respondenten, inte spela så stor roll för vilka problem som de kan komma att ställas inför. Det går alltså inte att se någon skillnad mellan större och mindre företag i denna aspekt. Däremot är problemen naturligtvis skilda för de olika leden i kedjorna på marknaden. Generalentreprenören måste studera fakturor noga för att försäkra sig om dess riktighet, medan underentreprenörer får brottas med problem som följer med avgörandet av huruvida reglerna kring omvänd momsredovisning över huvudtaget skall tillämpas eller inte.

På frågan om huruvida omvänd momsredovisning är ett fördelaktigt sätt att lösa problemet med det stora momsfusket i byggbranschen på var svaret från respondenten undvikande. Det som kunde utrönas ur vad som sades var att förhoppningen naturligtvis är att reglerna skall tjäna sitt syfte utan större komplikationer varken i teori eller praktik. Respondenten trodde i enlighet med detta att konkurrensen i byggbranschen gynnas av reglerna, och likaså att användningen av svarta system minskar. Detta, skall dock understrykas, är bara gissningar från respondentens sida, men hans uppfattning är att de positiva effekterna av den omvända momsredovisningen överstiger de negativa.

## 4 Analys

Utifrån teori- och empiriavsnitten analyseras i förevarande avsnitt den omvända byggmomsen och dess införande. Syftet med detta är att söka svar på de problemställningar som i uppsatsen inledningsvis har formulerats. De olika anteciperade effekter som tidigare har tagits upp behandlas nedan var för sig. Därefter berörs kort inställningen till den omvända byggmomsen i byggsektorn. Avslutningsvis följer sedan en diskussion kring en generell tillämpning av omvänd moms i alla eller flera sektorer.

### 4.1 Negativa effekter

Vid reglernas införande var det många som fann dessa onödiga, krångliga och ineffektiva i förhållande till sitt syfte. I doktrinen lyftes fram en hel del förmodade problem och negativa effekter som antogs följa med den omvända momsredovisningen. Även i förarbetena till regelverket noterades en del sådana effekter, liksom av röster från byggbranschen själv. Nedan analyseras dessa utifrån de erfarenheter som har gjorts av byggföretag och andra under de dryga två år som reglerna nu har varit i kraft.

#### 4.1.1 Gränsdragningsproblem

Byggsektorn har ansetts vara särskilt utsatt för svartarbete och momsfusk, varför lagstiftaren valde att låta regelsystemet träffa endast denna sektor. För att uppnå detta gjordes två avgränsningar gentemot andra branscher, dels en med avseende på vilken tjänst som tillhandahålls och dels en med avseende på köparens status. Det skall här påpekas att problematiken i denna del handlar om vem som skall betala in skatten, inte huruvida någon av parterna är skattskyldig.

För att omvänd moms skall bli aktuell måste lagtextens alla tre rekvisit vara uppfyllda, det vill säga att köparen skall vara ett *byggföretag*, den omsatta tjänsten skall klassificeras som en *byggtjänst* och säljaren skall dessutom *inte endast tillfälligt* tillhandahålla sådana tjänster. Samtliga dessa rekvisit har visat sig vålla problem.

Vid reglernas införande var SNI-koderna avgörande för huruvida ett företag skulle klassificeras som ett byggföretag eller inte. Detta visade sig dock snart vara ett mycket osäkert sätt att avgöra ett företags status på, och den direkta kopplingen till koderna togs bort. Istället sades att dessa skulle verka som vägledande. Huruvida justeringen har bidragit till en förenkling av reglerna råder det delade meningar om. Renström menar att denna säkerligen har underlättat gränsdragningsproblematiken, medan respondenten från PEAB anser att justeringen varken har gjort till eller från då koderna fortfarande skall ha en relativt stor inverkan på bedömningen.

Gränsdragningen mellan vara och tjänst har till synes blivit ett av de mest centrala problemen med de nya reglerna. Det har sagts från Skatteverkets håll att en tjänst inte kan separeras från en vara vid fakturering. Därmed blir det viktigt att skilja de fall då en vara följer med tjänsten från de fall då varan utgör huvudprodukten. För att göra denna distinktion skall värdena på tjänste- respektive varudelen uppskattas, varefter tillgången skall placeras under den kategori som motsvarar den dominerande andelen av produktens totala värde. Det har här sagts att värdet av tjänsten skall vara litet i förhållande till varuvärdet för att tillhandahållandet skall ses som varuförsäljning. Självklart hade gränsdragningen förenklats avsevärt om det funnits en tydlig gräns, såsom till exempel en procentsats av fakturabeloppet. Detta torde dock många gånger kunna föra med sig problem eftersom syftet med varor och tjänster inom byggbranschen ofta varierar från fall till fall, varför en separat bedömning utifrån det enskilda fallet förmodligen ändå är en bättre lösning.

Större delen av de respondenter som deltagit i enkätundersökningen anser att gränsdragningsproblemen vid avgörande kring huruvida fråga är om vara eller tjänst har varit både många och svåra. Här går det dock att urskilja en tendens som pekar på att ju större företagen är desto mer svårigheter stöter de på i detta avseende. Detta är något anmärkningsvärt, då de stora företagen får antas ha större kompetens internt i form av moms-specialister och bättre möjlighet till utbildning av personalen. Möjligen beror resultatet på det stora antal avtal, och ofta av mycket varierade slag, som sluts i dessa företag, vilket naturligtvis medför en större risk för att träffa på problem. I de små företagen vet leverantören ofta vilka kunder denne har och hur dessa skall klassificeras.

Ett sätt att slippa ifrån denna gränsdragningsproblematik hade varit att låta den omvända momsen följa företaget istället för tjänsten. Exempelvis skulle företagets organisationsnummer kunna visa om företaget har eller inte har omvänd moms, oavsett vad just den aktuella tjänsten avser. På detta sätt behöver tjänsten aldrig definieras, och de därmed följande problemen försvinner.

Rent språkligt är uttrycket ”inte endast tillfälligt” ett mycket vagt uttryck som bäddar för svårigheter vid avgörande om vilka företag som kan klassificeras som byggföretag. Av de tre intervjuerna framgår dock att detta rekvisit i praktiken inte har vållat några större problem. Det viktiga i sammanhanget är att göra individuella bedömningar från fall till fall, där särskild vikt läggs vid tjänstens ändamål. Det skall också tilläggas att ett mer exakt uttryck i lagtexten förmodligen hade blivit allt för generellt. Många gånger utförs exempelvis endast enstaka men mycket omfattande byggprojekt som sträcker sig över flera år, vilka naturligtvis måste omfattas av reglerna. Om lagtexten istället skulle räkna upp alla specifika fall som omfattas hade regelverket blivit allt för omfattande och svårläst. Den gyllene medelväg som har valts av lagstiftaren ter sig inte helt optimal men utgör förmodligen den under de omständigheter som karaktäriserar

byggsektorn mest naturliga lösningen, och idag finns till synes inget som motiverar en ändring av denna.

På frågan om huruvida reglerna upplevs som klara och tydliga har en övervägande del av de medverkande i enkätundersökningen svarat nekande. Många talar om "luddiga" regler vid momsredovisningen som har lett till svåra gränsdragningsproblem. "Man arbetar med känslan av att det är omöjligt att göra rätt", kommenterar någon, och flera vittnar om undermåliga och otydliga svar från Skatteverket då de vänt sig dit för hjälp. Kanske är detta ett resultat av alltför dåligt genomarbetade regler. Flera andra länder, såsom exempelvis Tyskland, har infört liknande momssystem. Att i större utsträckning dra lärdom av deras erfarenheter hade förmodligen kunnat underlätta både reglernas utförande och övergången till det nya systemet. Genom en mer noggrann förberedelse hade säkerligen en hel del problem och oklarheter kunnat undvikas, och därmed hade de kostnader som uppstod på många håll vid reglernas införande också kunnat reduceras avsevärt.

#### **4.1.2 Felaktig tillämpning av reglerna**

Så som regelverket är utformat ligger det i båda parter intresse att den omvända momsen tillämpas korrekt. En felaktig hantering av reglerna kan teoretiskt sett leda till stora kostnader för företagen, främst i form av skattetillägg. Dessutom måste de även stå risken för det feldebiterade beloppet, ränta på detsamma samt kostnaden för det merarbete som följer vid felfaktureringar.

Med de stora gränsdragningsproblem som ovan har lyfts fram i åtanke förstås att risken är överhängande för en felaktig tillämpning av reglerna. Skatteverket har tillsynes i praktiken dock inte varit allt för hårt vid bedömningen av bestraffning i form av skattetillägg. Snarare verkare det ha tillämpat en mjuk övergång till de nya reglerna för att ge företagen en chans att anpassa sig. Förmodligen beror detta även på att Skatteverket självt har haft svårt att ge klara och tydliga besked i uppkomna frågor, särskilt under den första tiden. Endast 5% av samtliga svarande i enkätundersökningen har angivit att de har blivit påförda skattetillägg med en felaktig tillämpning av den omvända byggmomsen som grund, och variationen mellan de olika svarsgrupperna är i denna fråga minimal. Det skall dock understrykas att den låga frekvensen av skattetillägg alltså inte beror på att reglerna är lätta att förstå och tillämpa, utan snarare på Skatteverkets inställning till de fel som har gjorts, och fortfarande görs. Förmodligen kommer denna inom en snar framtid dock att förändras, då tiden för anpassning till de nya reglerna drygt två år efter deras införande får antas ha löpt ut.

Många av respondenterna anser trots uteblivet skattetillägg den frekvent förekommande felhanteringen vara ett stort och betungande problem eftersom det för med sig en hel del kostsamt merarbete då krediteringar och omdebiteringar så ofta måste göras. Vidare menar en del det vara fruktansvärt frustrerande att arbeta med känslan av att inte kunna göra rätt.



Ur de tre intervjuerna framkommer dock att problemen med felhantering av reglerna var störst i ett initialt skede. Idag har reglerna sjunkit in och många frågetecken har rätats ut under vägledning av Skatteverket. Renström påpekar också att det alltid krävs en övergångsperiod innan nya regler känns bekväma att arbeta med, detta är inget specifikt för byggsektorn säger han.

### **4.1.3 Nödvändiga administrativa förändringar**

I varje enskilt fall måste leverantören ta reda på huruvida omvänd skattskyldighet skall tillämpas eller ej. Detta har rent administrativt inneburit en mer betungande och komplicerad hantering av momsen, varför denna också har blivit mer kostsam. Respondenten från PEAB berättar exempelvis om dyra utbildningar och nyanställningar som företaget har nödgats vidta som en följd av den omvända momsens införande. Dessutom har enligt Zsargo många blivit tvungna att byta sina data- och kontrollsystem. Renström anser dock dessa ökade kostnader för administrativa förändringar vara acceptabla. Det är främst fråga om kostnader som uppstår i ett inledande skede och som är av en övergående natur påpekar han, och dessa måste vägas mot det stora behovet av ett ingripande för att motverka skatteundandragandet inom byggsektorn.

De särregler som nu är fråga om har som visats givit upphov till en hel del gränsdragnings- och tolkningsproblem, och därmed en hel del merarbete för företagen. Flera av enkätrespondenterna är dock inne på Renströms linje och kommenterar att det nya systemet visst har inneburit en del merarbete initialt, men att systemet idag har blivit vedertaget och att arbetsbördan nu inte är avsevärt större än vad den var tidigare.

Innan det nya momssystemet trädde i kraft förutspåddes en mer besvärlig övergång för större företag ur en administrativ aspekt. Att så också blev fallet går att utläsa ur enkätsvaren, där hela 87,5% av de stora företagen har svarat att de nödgats vidta någon form av administrativa förändringar vid reglernas införande. Detta skall jämföras med motsvarande 64% av de mellanstora företagen samt 41% av de små företagen. Förmodligen är förklaringen till detta resultat att det i mindre företag florerar färre fakturor, vilket gör problemen mindre och kostnaderna därmed lägre. Det skall dock noteras att endast 18% av de som totalt har genomfört några administrativa förändringar i sitt företag anger att dessa blev kostsamma.

Påpekas bör i detta sammanhang dock att mindre företag generellt har mindre resurser att röra sig med än de större företagen, vilket betyder att utrymmet för att ta in extrapersonal är mindre i dessa företag. Någon av enkätrespondenterna framhäver att det nya momssystemet innebär att småföretagandet blir väldigt utsatt eftersom det merarbete som följer av detta system måste få plats på befintliga arbetstimmar, och följaktligen blir kostnaden inte högre annat än i form av ökad stress.

#### 4.1.4 Negativ likviditetspåverkan

Vid reglernas införande var många oroade över den likviditetsförskjutning som förutspåddes ske vid tillämpning av omvänd momsredovisning. Ju längre ned i entreprenadkedjan ett företag befinner sig, desto mer förväntades dettas likviditet påverkas negativt av de förändrade betalningsströmmar som regelverket innebär. Att den nya byggmomsen många gånger påverkar företagen ur likviditetssynpunkt har nu blivit ett faktum. En anmärkningsvärt stor del av enkätrespondenterna, 60,5%, har dock angivit att likviditetspåverkan i deras företag har varit ingen eller helt försumbar. Intressant är också att notera att störst andel företag med likviditetspåverkan finns i grupperna mellanstora företag (33%) och små företag (30%), vilket kan jämföras med gruppen stora företag där endast 15% svarade att de hade märkt av någon påverkan på likviditeten. Respondenten från PEAB förklarar detta med att likviditetspåverkan förmodligen ofta försvinner i stora företag just eftersom de är så stora och pengaflödet så omfattande.

Av de respondenter som svarade att likviditeten har påverkats i deras företag angav 67% av de stora företagen att detta har skett i en positiv riktning. I gruppen mellanstora företag angav ungefär hälften att likviditetseffekten har varit positiv, respektive andra hälften att den har varit negativ. Övervägande del av de små företagen (83,5%) har däremot svarat att likviditetspåverkan har varit negativ. Detta stämmer mycket väl överens med teorin om att likviditetseffekterna är positiva för köparen och negativa för säljaren, eftersom de stora företagen ofta är beställare medan mindre företag vanligen befinner sig längre ner i entreprenadkedjan. Även de tre intervjuerna stödjer detta resonemang.

Den möjlighet som företag inom byggsektorn i många år har haft att skjuta upp momsdebiteringen på förskotts- och à conto-fakturering har försvunnit i och med införandet av fakturadatummetoden som den gällande vid momsredovisningen. Metodens innebörd är att det nu råder reciprocitet för redovisningen av in- respektive utgående moms då dessa skall redovisas i samma period. Detta försök från lagstiftarens sida att begränsa det ökade behovet av likviditet hos säljaren verkar, utifrån siffrorna ovan, inte ha fått riktigt den effekt som eftersträvats. Någon av enkätrespondenterna i gruppen små företag har dessutom påpekat att det inte är nog med att likviditeten påverkats, utan det har även blivit svårare att ha kontroll över densamma och därmed också över sin budget.

Ytterligare en effekt av systemets införande som är värd att framhävas i detta sammanhang är den uteblivna möjligheten att använda momsens som "säkerhet" för entreprenörers fullgörande. Förmodligen tvingas entreprenören idag ofta istället att ställa banksäkerhet eller liknande.

## 4.2 Positiva effekter

Trots de problem och negativa effekter som förväntades följa med det nya moms-systemet fann lagstiftaren vid en samlad bedömning fördelarna med en regelförändring som den föreslagna övervägande. Nedan behandlas de positiva effekter av den omvända momsredovisningen som har erfarits under de drygt två år som nu har gått sedan reglernas införande.

### 4.2.1 Minskat skattefusk

Att minska skatteundandragandet inom byggsektorn är den omvända byggmomsens primära syfte. Genom ett system med omvänd momsredovisning kommer säljaren aldrig i kontakt med den utgående momsen, varmed dennes möjlighet till underlåtelse av att betala in densamma till staten försvinner. Den nya byggmomsen förväntades således vara ett effektivt sätt att råda bot på de svarta systemen och skattefusket som har blivit allt vanligare inom byggsektorn, och därmed öka statens intäkter i form av ett större antal rätteligen gjorda momsinsbetalningar.

Huruvida momsintäkterna de facto har ökat kan endast Skatteverket svara på. Den utredning kring effekterna av den nya byggmomsen som förväntas vara klar i mars 2010 håller i skrivande stund som bäst på att sammanställas, varför verket idag tyvärr inte kan, eller vill, göra något uttalande i frågan.

Däremot har deltagarna i enkätundersökningen svarat på frågan om de anser att svartarbetet har minskat i och med de nya reglernas införande. Tyvärr har resultatet inte blivit riktigt det som eftersträvades. Endast 19% av de svarande företagen anser att införandet av den omvända byggmomsen har lett till en minskad användning av svart arbetskraft. Det skall dock påpekas att 56% har angivit att de inte vet eller kan svara på frågan. Den fingervisning som resultatet ändå anger är bekymmersam. Såsom respondenten från PEAB antyder hittar fuskarna alltid nya vägar att gå, vilket alltså har skett av enkätsvaren att döma. Något av företagen hävdar att omvänd momsredovisning har varit ett ineffektivt sätt att försöka komma åt svartarbetet på, och flera menar att de inte har sett någon förändring i branschen ännu. Om någon slutsats skall dras av detta får det bli att omvänd byggmoms inte minskar förekomsten av svart arbetskraft. Däremot minskar den (förmodligen) moms förlusterna för staten vid tillämpning av svart arbetskraft.

### 4.2.2 Bättre konkurrensvillkor

Ytterligare en förväntad positiv effekt av reglerna om omvänd skattskyldighet har varit förbättrade konkurrensvillkor på byggmarknaden. Byggsektorn har sedan en tid tillbaka karaktäriserats av fåtalsdominans med endast några få men stora aktörer aktiva på marknaden. Att detta utgör ett stort problem förstås av den mikroekonomiska analysen, vilken visar hur den perfekta konkurrensen rubbas av oligopolliknande marknader och vilka

katastrofala konsekvenser detta för med sig. De svarta systemen i byggsektorn bidrar till denna utveckling då de ohederliga företagen åtnjuter sådana fördelar av skattefusket att andra företag snabbt konkurreras ut.

Det nya systemet syftar till att förhindra ohederliga och brottsliga företag från att tillämpa svarta system med svart arbetskraft för att undandra moms på det sätt som tidigare har visats. På detta sätt hindras sådana företag samtidigt från att tillförsäkna sig den konkurrensfördel som skatteundandragande innebär, och därmed även från att konkurrera ut företag som fullgör sina skyldigheter i fråga om redovisning och betalning av moms. Då skattefusket i byggbranschen sker främst i de mindre företag som befinner sig längre ner i entreprenörskedjorna bör de mindre seriösa företagen vara de som främst gynnas av de konkurrensfrämjande effekterna i detta avseende.

De byggföretag som deltog i enkätundersökningen är dock mycket tveksamma till huruvida den omvända byggmomsen verkligen har haft någon påverkan på konkurrensen över huvud taget. Hälften av de svarande angav att de inte vet, medan hela 30% ansåg att den positiva påverkan på konkurrensen inom byggsektorn har uteblivit. Följaktligen var de med en positiv inställning i denna aspekt endast 20%. Minst negativa är de stora företagen, varav dessa endast 15% har angivit en sådan åsikt i frågan. Om en förklaring skall sökas till detta kan den ligga däri att de stora företagen, som ofta befinner sig högt upp i entreprenadkedjorna, sällan kommer i kontakt med den svarta arbetskraften och de ohederliga företagen då dessa vanligen befinner sig flera steg under de stora företagen i kedjorna, varför de får svårare att bedöma hur konkurrensen har påverkats. De företag som faktiskt skall konkurrera med de ohederliga företagen, vanligen de mindre företagen, är därför i en bättre position att uppskatta effekterna i denna fråga. Tyvärr verkar de positiva effekterna ur ett konkurrenshänseende ha uteblivit, eller i alla fall inte blivit så stora som förutsetts. Åtminstone inte än. En förändring av konkurrensen på en marknad sker dock inte över natten, och kanske är det bara lite mer tid som behövs för att effekterna tydligare skall kunna urskiljas.

### **4.2.3 Positiv likviditetspåverkan**

Den omvända momsredovisningen i byggsektorn har inte endast medfört negativa likviditetseffekter utan även positiva sådana, vilket har visats under rubriken "Negativa likviditetseffekter". Den positiva likviditetseffekten uppstår då förvärvaren redovisar den på aktuell transaktion utgående moms, samtidigt som denne, förutsatt att full avdragsrätt föreligger, drar av samma belopp som ingående moms. Förvärvaren slipper härmed således att ligga ute med ett belopp motsvarande utgående moms i väntan på att avdrags- eller återbetalningsrätt från staten inträder. Någon av enkätrespondenterna har formulerat detta som att företagen nu slipper att agera bank åt staten, och någon annan framhäver att redan det faktum att företagen slipper att "hantera" moms mellan byggföretag i samma utsträckning som tidigare utgör en positiv effekt.

Det har framkommit att byggföretag ofta inte kan, eller vill, betala sina fakturor i tid, vilket innebär att underentreprenörer har tvingas betala in den utgående momsen utan att ha fått betalt från sina uppdragsgivare. För företag med ansträngd likviditet kan detta få avsevärda konsekvenser. Enligt det nya byggmomssystemet slipper säljaren dock ifrån detta problem helt då det nu är förvärvaren själv som skall redovisa den på tillhandahållanden utgående momsen. Även i denna aspekt får alltså de nya reglerna positiva likviditetseffekter, men här för säljarens del. Framst bör dessa positiva effekter ha kommit små och medelstora företag till del. Det skall dock påpekas att problemet med köparens underlåtenhet att betala i tid inte avhjälpas av systemet med omvänd moms.

### **4.3 Inställning till omvänd moms inom byggsektorn**

Som en avslutande fråga i enkätundersökningen fick respondenterna svara på vad deras samlade åsikt kring det nya momssystemet inom byggsektorn är. Knappt hälften svarade här att deras inställning är positiv, och någon större variation i svaren företagsgrupperna emellan kan inte urskiljas. Naturligtvis är det intressant att reflektera över att så många är positivt inställda till det nya systemet, liksom att en så stor del (knappt 60%) anser reglerna vara ett bra sätt att uppnå dess syfte på, när sedan svaren på frågan kring förbättrad konkurrens och minskad förekomst av svart arbetskraft var så pass negativa som framkommit.

Någon har kommenterat att alla försök att minska fusk och svartarbete välkomnas, men flera har påpekat att detta, genom systemet med omvänd byggmoms, har skett på det hederliga (främst små-)företagandets bekostnad. Många uttrycker också i sina kommentarer en mycket negativ inställning till de nya reglerna. ”Ren byråkrati”, kallar någon det. En annan respondent sammanfattar systemet som ”ett skitdumt, prestigebaserat, framlobbat byråkratidraivel á la husavdrag och fakturamodell”, och det missnöje som ligger häri går väl knappast att ta miste på. Ytterligare en synvinkel framhävs i enkätkommentarerna där en respondent uttrycker en negativ inställning till vad denne kallar ”privat-polisiärt” arbete, vartill det omvända momssystemet med sina fiskala mål åsyftas. Samtliga tre intervjurespondenter var däremot tveklöst positiva till den omvända byggmomsen.

### **4.4 Omvänd moms inte bara för byggsektorn?**

Ett antagande om att svartarbete och skattefusk existerar endast inom byggsektorn vore tämligen naivt. Så varför då inte låta systemet med omvänd momsredovisning få en generell omfattning? Rent teoretiskt kan ett

sådant system appliceras på varje tillhandahållande mellan näringsidkare, och endast försäljning till konsument skulle då faktureras med moms.

Fördelarna med en sådan generell tillämpning ter sig vid en första anblick som övervägande. Troligtvis skulle momsfusket reduceras kraftigt och därmed påverka den fiskala ekonomin positivt. De positiva effekterna skulle förmodligen i stort sett överensstämja med dem som vi nu har sett i byggbranschen. Men framförallt skulle företag slippa att tillämpa det omvända och det konventionella momssystemet parallellt, varmed gränsdragningsproblemen försvinner i detta avseende.

Ett system med en generellt omvänt momsredovisning medför dock även en del negativa effekter. En nackdel, som förmodligen är svår att förutse, är att skatteinkomsterna skulle kunna påverkas negativt (alltså tvärt emot syftet med ett sådant system) till följd av att nya typer av bedrägerier uppstår. I en analys gjord av kommissionen, i anledning av en förfrågan från Tyskland om införande av ett generellt omvänt momssystem, konstateras att införandet av ett sådant system måste åtföljas av en rad åtgärder för att förhindra sådana nya typer av bedrägeri.<sup>120</sup> Dessa kan förväntas komplicera systemet och därmed skapa nya tunga bördor för företag. En sådan föreslagen åtgärd utgörs av införandet av en slags beloppströskel i syfte att begränsa risken för att slutlig konsumtion inte beskattas. Med detta följer också införandet av en långtgående rapporteringsskyldighet, så att en grundläggande dubbelkontroll av uppgifter från köpare och säljare kan genomföras. Förmodligen skulle i anledning härav krävas att myndigheterna kraftigt utöka sin personal för att kunna garantera att en hög kontrollnivå bibehålls för beskattningsbara personer, vilket direkt påverkar effektiviteten av det föreslagna systemet som inkomstkälla för staten.

Nya detaljerade rapporteringsskyldigheter torde även innebära nya risker vid hantering av det stora informationsflödet. Att identifiera beskattningsbara personer skulle vara mycket viktigt men bli allt krångligare. Det skall inte förglömmas att en parallell tillämpning av två system inte undviks helt genom ett generellt införande av omvänt momsredovisning. Att praktiskt taget alla beskattningsbara personer måste tillämpa båda systemen för med sig flera komplikationer. Gränsdragningsproblemen kan här jämföras vid de som tyngde omssystemet då detta var gällande i Sverige.

Det omvända momssystemet får även en del negativa likviditetseffekter för staten. Systemet innebär i praktiken att, vid transaktioner mellan näringsidkare, någon löpande faktisk inbetalning av utgående skatt till staten inte sker. Inte förrän i det skede där den aktuella typen av tjänster omsätts till förvärvare som inte utgör byggföretag sker någon skatteinbetalning. Således senareläggs inbetalningen av den utgående momsen jämfört med konventionell momsredovisning, varför en negativ kassamässig effekt för staten uppstår motsvarande räntekostnaden för den likviditetsförlust som uppkommer.

---

<sup>120</sup> KOM (2008) 109, "Om åtgärder för att ändra mervärdesskattesystemet i syfte att bekämpa bedrägeri", s. 7.

Vidare har näringsidkare då de omfattas av ett system med omvänd momsredovisning i vissa fall rätt till återbetalning av överskjutande moms, trots att de inte löpande betalar in den utgående momsen till staten. Detta innebär att staten blir tvungen att återbetala den överskjutande ingående momsen innan den utgående momsen har betalats in, vilket precis som ovan medför en negativ kassamässig effekt motsvarande räntekostnaden för den likviditetsförlust som uppstår.

Den varaktigt negativa kassamässiga effekten av ett generellt system med omvänd momsredovisning kommer enligt ovan alltså att uppstå då staten dels kommer att uppbära utgående skatt senare, och dels blir tvungen att återbetala den överskjutande delen ingående moms innan den utgående momsen är inbetald. Dessa effekter måste naturligtvis vägas emot de positiva statsfinansiella effekter i form av ökade momsinsamlingar som får antas följa i spåren av omvänd momsredovisning.

En ytterligare möjlig konsekvens av en generell tillämpning av systemet som bör lyftas fram är risken för bedrägerimigration, det vill säga att bedrägerierna flyttar till andra länder då åtgärder för bedrägeribekämpning genomförs. Kommissionen har uppmärksammat detta problem och gjort en förfrågan till medlemsstaterna i anledning härav, men dessa verkar inte ha några specifika erfarenheter av detta problem.<sup>121</sup>

Det kan konstateras att en regeländring av förevarande slag inte är förenlig med gällande mervärdesskattedirektiv. Kommissionen har i den ovan nämnda rapporten till rådet uttalat att "en sådan grundläggande ändring av mervärdesskattesystemet som införandet av en allmän omvänd betalningsskyldighet på frivillig grund innebär skulle enligt kommissionen i betydande utsträckning inverka på mervärdesskattsystemets enhetlighet i EU och dess harmonisering samt på möjligheterna att utveckla systemet i framtiden".<sup>122</sup> Ett harmoniserat mervärdesskattesystem medlemsländerna emellan är viktigt då det väsentligt främjar den inre handeln. Att godkänna ett frivilligt system med omvänd momsredovisning skulle innebära ett steg tillbaka i detta harmoniseringsarbete, vilket alltså i synnerhet skulle strida mot den mervärdesstrategi som hittills har tillämpats. En slutsats härav blir att, om ett system som det föreslagna inte skall avfärdas helt, detta system bör införas som obligatoriskt inom hela EU.

---

<sup>121</sup> SEC (2008) 249, "On measures to charge the VAT system to fight fraud", s. 34.

<sup>122</sup> KOM (2008) 109, "Om åtgärder för att ändra mervärdesskattesystemet i syfte att bekämpa bedrägeri", s. 9.

## 5 Avslutning

Arbetet med denna uppsats har syftat till att analysera införandet av den omvända momsredovisningen inom byggsektorn, samt till att belysa effekterna av detta. Den slutsats som med säkerhet kan dras från utredningen är att problemen med och kring detta regelsystem har varit många, främst inledningsvis men fortfarande idag drygt två år senare kvarstår en hel del oklarheter. Utformningen av lagtexten lämnar så att säga en hel del kvar att önska.

Tanken bakom det omvända momssystemet är dock utan tvekan god. Situationen i byggsektorn var före regelreformen ohållbar och ett ingripande för att minska svartarbete och skatteflykt var nödvändigt. Frågan om de nya reglerna har fått önskad effekt kvarstår dock. Aktörerna på marknaden verkar vara mycket tveksamma till detta, och så är även jag. Förhoppningsvis kan Skatteverket komma med ett svar på detta i sin utredning som väntas bli presenterad någon gång i mars. På detta väntar jag med spänning.



# Bilaga A – Brev till enkäter

Hej!

Jag heter Johanna Persson och är juridikstuderande vid Lunds Universitet. Just nu är jag mitt uppe i arbetet med min examensuppsats. Syftet med denna är att undersöka och utreda effekter och konsekvenser av de regler som infördes 2007 om den omvända byggmomsen.

Jag skulle vara mycket tacksam om ni kunde avsätta några minuter för att besvara det bifogade formuläret. Detta består av 14 stycken JA/NEJ-frågor. Era svar är till stor hjälp och av största betydelse för mitt fortsatta arbete.

Gör så här för att besvara formuläret:

1. Tryck på länken som finns bifogad nedan.
2. Kryssa i ditt svar i rutorna.
3. Bifoga gärna en kommentar om du har ytterligare tankar kring den omvända momsredovisningen eller bara vill tycka till om formuläret eller något annat.
4. Klicka till sist på knappen ”skicka svar” för att lämna dina svar.

<http://www.webside.se/svar.html>

*Vänligen svara senast den 20 november.*

Tack på förhand!

Med Vänliga Hälsningar  
Johanna

# Bilaga B – Enkätfrågor

1. Känner ni till syftet med införandet av den omvända byggmomsen?  
 Ja  Nej  Vet ej
2. Anser ni i så fall att reglerna om den omvända byggmomsen är ett bra sätt att uppnå detta syfte?  
 Ja  Nej  Vet ej
3. Har införandet av den omvända byggmomsen krävt merarbete för ert företag?  
 Ja  Nej  Vet ej
4. Har ert företag genomfört administrativa förändringar som en följd av införandet av den omvända byggmomsen?  
 Ja  Nej  Vet ej
5. Har dessa förändringar varit kostsamma för ert företag?  
 Ja  Nej  Vet ej
6. Anser ni att reglerna kring den omvända byggmomsen är klara och tydliga?  
 Ja  Nej  Vet ej
7. Har ni upplevt det som problematiskt att avgöra vilka företag och tjänster som omfattas av reglerna kring den omvända byggmomsen?  
 Ja  Nej  Vet ej
8. Har Skatteverket någon gång påpekat en felaktig tillämpning av den omvända byggmomsen i ert företags redovisning?  
 Ja  Nej  Vet ej
9. Har införandet av den omvända byggmomsen påverkat likviditeten i ert företag?  
 Ja  Nej  Vet ej
10. Hur har likviditeten i så fall påverkats?  
 Positivt  Negativt  Vet ej
11. Anser ni att införandet av den omvända byggmomsen har lett till en minskad användning av svart arbetskraft inom byggsektorn?  
 Ja  Nej  Vet ej

12. Anser ni att den omvända byggmomsen har en positiv påverkan på konkurrensen inom byggsektorn?

Ja  Nej  Vet ej

13. Vad är er samlade åsikt om effekterna av införandet av den omvända byggmomsen?

Positiv  Negativ  Vet ej

14. Hur många anställda har ert företag?

1-9 st.  10-49 st.  50 st. eller fler

(Kommentarer, vid behov )

# Bilaga C – Sammanställning av kommentarer från enkäterna

## Företag med 1-9 anställda:

- Skulle varit positivt om omvänd moms infördes generellt i alla branscher. Vi har fått en momsrevision pga. Fel ifylld skattedeclaration. Rad 20 + rad 24\*25% skall bli rad 30. Detta hade vi missat. Skatteverket skötte detta dock mycket smidigt.
- Kontakten med Skatteverket togs av oss för korrekt tillämpning mestadels under det första året.
- Det är luddiga regler vid momsredovisningen och det är inte tydligt.
- Införandet av omvänd skattskyldighet innebar enbart en del arbete initialt, men nu har det blivit vedertaget och arbetsbördan är inte större än den var tidigare.
- Vad gäller merarbete så måste det få plats på befintliga timmar. Följaktligen har det inte kostat mer än i stress. Tanken är förstås god men som vanligt blir småföretagandet väldigt utsatt.
- Vi tycker att den omvända momsens är bra då det ej är våra pengar utan statens och vi slipper ligga ute med en massa momspengar och inte längre behöver agera bank för staten. Hur det sedan påverkar svart arbetskraft skulle jag tro att endast genom att alla på alla arbetsplatser och byggfirmor har de speciella leg och att det från byggare verkligen kollas upp kan påverka den svarta arbetskraften i rätt riktning.
- En helt meningslös åtgärd enligt oss. Vanligt svartarbete som inte handlar om stockholmsbaserat miljon-moms-svindleri påverkas naturligtvis inte alls av det här. Medför endast merarbete och negativ administration för oss vanliga byggare samt skapar en massa risker för att vi hederliga företagare gör fel lik förbannat och hamnar i diskussion med skattmasen helt i onödan. Alltså, ett skitdumt prestigebaserat framlobbat byråkratidraivel á la Husavdrag och fakturamodell.
- Den omvända byggmomsen innebär bara merarbete för oss småföretagare. Det finns ju en sektor inom privat byggnation, som använder svart arbetskraft. Den delen kommer man ju inte åt på detta sätt. Rent allmänt tycker vi att den omvända byggmomsen är onödig och medför bara merarbete. Det är lika dant med ROT-avdraget, där man i princip får tillbaka momsens, som sedan ändå skall i retur till

- Byråkrati!
- Likviditeten påverkas, och man får svårare att hålla kontroll på likviditeten och budgeten.
- Mer initiativ för att komma åt svartarbetet. Det skall vara på lika villkor.
- Har skapat merarbete och extra kostnader. Det var ett dumt sätt att försöka komma tillrätta med svartarbetet på. Svart arbetskraft förekommer ändå. Sänk hellre arbetsgivaravgifterna så att kostnaderna blir lägre.

#### **Företag med 10-49 anställda:**

- Vad gäller merarbete och administrativa förändringar så är det minimalt. Även när det gäller regler och problematik om när omvänd moms gäller så händer det att det är svårbedömt men det är endast i några få fall.
- Jag anser att gränsdragningen är svår och att omvänd moms borde gälla mellan samtliga företag, vi har verksamhet som i vissa fall omfattas av omvänd moms och i vissa fall ej och det gör arbetet svårt och omständigt. Skatteverket ändrar sig eftersom och alla handläggare svarar inte lika.
- Vi är mycket negativa till ”privat-polisiärt” arbete. Organisationer och myndigheter KAN INTE å ena sidan verka för ett minskat skattetryck (”det är skattens fel att svartarbete finns”) och samtidigt införa och verka för att den nuvarande skattenivån skall genomföras med snart sagt vilka medel som helst, konsekvenserna helt åsidosatta.
- Nu redovisar vi moms varje månad så den positiva effekten är nästan borta.
- Alla sätt att komma åt svartarbete på välkomnas. Därför tycker jag att dessa regler är mycket bra.
- Inte ens Skatteverket kan/vill svara på frågor angående omvänd byggmoms. Gör vi fel åt båda riktningar så blir vi ändå skyldiga till felaktigt redovisad moms.

- I början en del merarbete att införa nya rutiner. Vi skickar en förfrågan till nya kunder angående den omvända byggmomsen. Positivt att ”slippa hantera” moms mellan byggföretag, behöver tex inte ligga ute med pengar för moms för kunder som ej betalar eller är sena betalare.
- Alltid krångel med nya regler innan alla vet vad som gäller. Vissa justeringar gjordes efteråt av Skatteverket.
- Effekten av ändringen är oklar. Uppfattningen av förändringen har blivit generellt negativ i branschen, mycket beroende på skatteverkets bristfälliga kunskap om regelverket. Det har helt enkelt varit svårt att få besked i olika frågor.
- Det stora problemet med omvänd byggmoms är att det i vissa lägen blir fråga om att gå på känsla. Det går inte att säga (ens från skatteverket) om det skall vara omvänd byggmoms eller inte.
- Vår verksamhet har enbart påverkats administrativt. Vi har inga positiva erfarenheter och inte heller några negativa, bortsett från administrationen.

#### **Företag med 50 eller fler anställda:**

- Har inte hört någonting om det har blivit mindre svartarbete eller inte.
- Ta som exempel bodstädning som inte omfattas av omvänd byggmoms, men slutstädning gör. Stora gränsdragningsproblem då det skall vara arbeten som utförs på fast egendom. Bodar utgör till exempel lös egendom och arbete i bodetablering omfattas då inte av omvänd byggmoms. Reglerna hade uppnått sitt syfte om man hade tagit hela branschen och inte bara den fasta egendomen.
- Skattemyndigheten hade kunnat göra det mycket enklare för företagen, genom att låta privatpersonerna söka tillbaka pengarna. Onödigt dyrt och krångligt för företagen att sköta detta.
- Syftet med förändringen är klart positivt, men informationen kring tolkningar och kunskapen hos såväl kunder som leverantörer som inom vårt eget företag har medfört mycket merarbete som till exempel diskussioner med kunder, krediteringar och omdebiteringar etc.
- Det är svårt när det tex är olika tjänster från samma företag som kräver omvänd respektive inte omvänd moms. T.ex. städning som skall vara moms vid bodstäd och kontorsstäd men ej annan städning.

- Reglerna är alldeles för krångliga. Så krångliga att inte ens skatteverket själva kan tolka dem. Detta gör att man arbetar med känslan av att det är omöjligt att göra rätt, vilket för många ekonomer är oerhört frustrerande.
- Hela grejen med omvänd moms är luddig, oklar och det förekommer säkert mycket felaktigheter. Inte ens skattemyndigheterna kan svara klart och tydligt. Det borde framgå klart på ett företags id tex organisationsnummer om företaget har eller inte har omvänd byggmoms, oavsett vad just den tjänsten avser.
- Den omvända byggmomsen innebär stora administrativa problem. Tex skall en elektriker som utför arbete på en av våra fabriksbyggnader fakturera med byggmoms medan arbete som han utför på en maskin i vår produktion skall ha vanlig moms. Vi har ständigt inne olika elektriker som utför arbete av olika slag i olika delar av organisationen. Detta ställer stora krav på både oss och elektrikerna att hålla isär olika deljobb. Det hade varit bättre om en leverantör som ibland utför byggtjänster alltid skulle fakturera med omvänd byggmoms så skulle vi slippa lägga onödig tid på tolkningar och bedömningar.
- Till en början fanns det många frågetecken, som nu har rätat ut sig. Bland annat reglerna för egentillverkningsamt montering, som ändrades efter 6 månader. För seriösa företag är det ingen skillnad.

# Bilaga D – Intervjufrågor till Skanska och PEAB

1. Hur många anställda finns i ditt företag?
2. Hur kommer du i kontakt med omvänd momsredovisning i ditt arbete?
3. Hur väl är du insatt i syftet med den omvända momsredovisningen?
4. Anser du att den omvända momsredovisningen är ett bra sätt att uppnå detta syfte på? Har du förslag på något annat sätt att lösa problemet med det stora momsfusket i byggbranschen?
5. Blev ni tvungna att vidta några förändringar i företaget för att anpassa er till de nya reglerna om omvänd momsredovisning? Blev i så fall detta kostsamt?
6. Har det nya systemet inneburit merarbete för ert företag? Är detta i så fall i en övergångsfas eller av en mer bestående natur?
7. Upplever ni reglerna kring den omvända momsredovisningen som krångliga och svåra att förstå eller tillämpa?
8. Har ni stött på svåra gränsdragningsproblem angående vilka tjänster och företag som omfattas av reglerna? Har detta i så fall blivit bättre när kopplingen till SNI-koderna togs bort?
9. Har ni råkat ut för felanvändning av reglerna, såsom till exempel moms på en faktura som skulle ha varit utan och vice versa?
10. Har likviditeten i ert företag påverkats av den omvända momsredovisningen? I så fall hur?
11. Upplever ni att svartjobben i byggbranschen har minskat sedan införandet av den omvända momsredovisningen?
12. Anser ni att konkurrensen i byggbranschen har gynnats av den omvända momsredovisningen?
13. Tycker ni att de positiva effekterna av den omvända momsredovisningen överstiger de negativa? Varför/varför inte?
14. Till sist, har ni några ytterligare funderingar eller åsikter kring den omvända momsredovisningen som inte har tagits upp?



# Bilaga E - Intervjufrågor till Sveriges Byggindustrier

1. Hur kommer du i kontakt med omvänd moms i ditt arbete?
2. Anser du att omvänd momsredovisning är ett bra sätt att lösa problemet med det stora momsfusket i byggbranschen på? Har du förslag på något annat sätt att lösa detta problem på?
3. Har företagen upplevt reglerna kring den omvända momsredovisningen som krångliga och svåra att förstå eller tillämpa?
4. Har företagen haft problem att avgöra vilka tjänster och företag som omfattas av reglerna? Har detta i så fall blivit bättre när kopplingen till SNI-koderna togs bort?
5. Har det varit mycket felanvändning av reglerna, såsom till exempel moms på en faktura som skulle ha varit utan och vice versa? Motsvarar detta vad ni hade uppskattat innan införandet av reglerna?
6. Vilka företag har haft störst problem med övergången? Är problemen övergående eller av en mer bestående natur? Finns det någon skillnad mellan små och stora företag i denna aspekt?
7. Upplever ni att svartjobben i byggbranschen har minskat sedan införandet av den omvända momsredovisningen?
8. Anser ni att konkurrensen i byggbranschen har gynnats av den omvända momsredovisningen?
9. Upplever ni att införandet av omvänd momsredovisning givit önskad effekt? Har det stora momsfusket i byggbranschen minskat?
10. Tycker ni att de positiva effekterna av den omvända momsredovisningen överstiger de negativa? Varför/varför inte?
11. Till sist, har ni några ytterligare funderingar eller åsikter kring den omvända momsredovisningen som inte har tagits upp?

# Käll- och litteraturförteckning

## Litteratur

Alhager E m.fl., *"Mervärdesskatt i teori och praktik"*, Norstedts Juridik AB, 2007

Dahlman Christian, Glader Marcus, Reidhav David, *Rättsekonomi – en introduktion*, Studentlitteratur, Lund, 2004

Forsberg A m.fl., *"Skattenyheter 2008 – skatter, personal och redovisning"*, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2008

Forssén B, *"Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser?"* SvSkT, 2007:4, s. 195-206

Jonsson G, *"Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn"*, SvSkT, 2006:4, s. 239-243

Kleerup J, Westfahl L, *"Den svenska momsen"*, 3 uppl., Printgraf, Stockholm, 2004

Larsson H, Samuelsson L, *"Byggmoms – den omvända skattskyldigheten i praktiken"*, Tholin & Larssons förlag, Göteborg, 2008

Larsson H, Samuelsson L, *"Den nya byggmomsen"*, Tholin & Larssons förlag, Göteborg, 2007

Lind H, *"Hur fungerar marknadsekonomi"*, Bokförlaget Natur och Kultur, Eskilstuna, 1995

Melz P, *"Mervärdesskatt"*, 15 uppl., Iustus Förlag AB, Uppsala, 2009

*"Omvänd byggmoms drabbar underentreprenörer"*, Mitt i Juridiken, 2008, (hämtad 091019)

*"Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn"* Juridiknyheter, 2007, (hämtad 091019)

*"Omvänd moms ger mindre fusk och mer krångel"*, Far Komplet, (hämtad 091021)

Persson J, *"Pigouvianska skatter eller Coases marknadslösning? - en analys av två lösningar på problemet med negativa externa effekter i form av miljöpåverkan"*, Uppsats från termin 8, Lunds universitets juristutbildning

Porter M, *"Konkurrensstrategi"*, Bohusläningens Boktryckeri AB, Uddevalla, 1999

Rabe G, *"Momssystemet under attack"*, SN, 2007:1-2, s. 65-71

Renström S, *"Ett år med omvänd moms i byggsektorn"*, SN, 2008:9, s. 524-531

Renström S, *"Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag"*, SN, 2007:3, s. 117-125

Sandberg Nilsson A, Westfahl L, *"Rätt moms"*, Bonnier Utbildning AB, Stockholm, 2008

Thunberg B, *"Moms från början"*, Studentlitteratur, Lund, 2004

Thunberg B, *"Moms i praktiken – en praktisk handledning"*, Industrilitteratur AB, Göteborg, 2001

Virin Niclas, *"Varför tas moms ut på affärer mellan momsskyldiga subjekt"*, SvSkT, 2008:8, s. 569-572

Wedberg B, *"Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn"*, Redovisningskonsulten, 2007:3

### **Offentligt tryck**

Dir. 2002/24/EC

Dir. 2006/112/EG

Ds. 2004:43, *"Byggentreprenad samt omvänd skattskyldighet (moms)"*

Ekobrottsmyndigheten, Rapport Dnr. ADO-00-394-98, *"Erfarenheter från frisörprojektet i Malmö"*

KOM (2008) 109, *"Om åtgärder för att ändra mervärdesskattesystemet i syfte att bekämpa bedrägeri"*

Prop. 2005/06:130, *"Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn"*

Remissyttrande, Dnr. Fi 2001/4006

RSV Rapport 2001:9, del I-III

RSV Rapport 2002:6

SEC (2008) 249, "On measures to charge the VAT system to fight fraud"

SKV, "Handledning för mervärdesskatt 2007"

SKV 552, utgåva 18, "Momsbroschyren"

SOU 1997:111, "Branschsaneringsutredning och andra metoder mot ekobrott"

SOU 2002:115, "Skärpning gubbar – Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn"

### **Elektroniska källor**

<http://www.byggnytt.nu/news.php?item.3.8> (hämtad 091103)

<http://www.nattvakt.com/nnv/020908dilemma.htm> (hämtad 091114)

<http://www.skatteverket.se/4.le6d5f87115319ffba38000712.html.printable>  
(hämtad 090926)

<http://www.skatteverket.se/4.19b9f599116a9e8ef36800022270.html.printable>  
(hämtad 090926)

[www.infovoice.se/fou/bok/10000035.htm](http://www.infovoice.se/fou/bok/10000035.htm) (Hämtad 091209)