

Byggnadsrörelsebegreppet i förhållande till moms respektive inkomstskatt

I artikeln resonerar författaren kring frågan om det är eller bör vara någon skillnad i innebörden av begreppet "byggnadsrörelse" såsom det definieras i mervärdesskattelagen respektive i inkomstskattelagen. Frågan uppstår, eftersom de båda lagarna beskriver begreppet på något olika sätt, samtidigt som det förekommer en hänvisning dem emellan. Därtill kommer att de svenska momsreglerna, men inte inkomstskattereglerna, påverkas av EU-rätten. Även om rättsläget förefaller något oklart är det författarens mening att det sannolikt för närvarande inte är och inte heller bör vara någon skillnad mellan dem, även med beaktande av EU-rätten.

1 Inledning

Denna artikel har kommit till då jag i mitt arbete haft anledning att fundera över innebörden i och konsekvenserna av det tämligen ovanliga tilltaget att man i mervärdesskattelagen¹ (ML) i några sammanhang hänvisar till definitioner som används på inkomstskattens område. På ett par ställen i ML, i bestämmelserna om uttagsbeskattning av fastighetsarbeten i egen regi, hänvisas till inkomstskattelagens² (IL) definition av begreppet "byggnadsrörelse". Varför har man gjort så? Vad innebär det? Innebörden av IL:s byggnadsrörelsebegrepp styrs till stor del av en tämligen spretig praxis, vilket gör begreppet något rörigt och svårgreppbart. Tillämpningen av ML blev inte mindre problematisk genom att denna hänvisning infördes. Tidigare, i den gamla lagen om mervärdesskatt,³ användes definitionen "yrkesmässig byggnadsverksamhet" när uttagsbeskattning vid "egenregiarbeten" skulle ske. Begreppet uttolkades av rättspraxis. Begreppet "yrkesmässig byggnadsverksamhet" var, till skillnad från byggnadsrörelsebegreppet, tämligen entydigt. Det är också mindre lämpligt att momsreglerna hänvisar till bestämmelser i IL eftersom våra nationella momsbestämmelser skall tolkas i ljuset av momsdirektivets⁴ ordalydelse och syfte, för att direktivets mål skall uppnås. Vi har sedan länge en hänvisning i 4 kap. 1 § ML till IL:s definition av näringsverksamhet⁵ för bestämning av vad

¹ SFS 1994:200.

² SFS 1999:1229.

³ SFS 1968:430.

⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁵ Redan i gamla lagen om mervärdesskatt (1968:430) hänvisades till definitionen av näringsverksamhet i kommunalskattelagen (1928:370) för bestämning av vad som skulle anses som yrkesmässig verksamhet.

som är yrkesmässig verksamhet. Trots detta är det ändå begreppet ”ekonomisk verksamhet” i momsdirektivet som styr tolkningen av vad som menas med yrkesmässig verksamhet.

Syftet med denna artikel är att utreda om det är eller bör vara någon skillnad i tillämpningen av begreppet byggnadsrörelse i momssammanhang jämfört med i inkomstskattesammanhang. Syftet är också att utreda om EU-rätten och momsdirektivet får någon inverkan på tolkningen av begreppet ”byggnadsrörelse” såsom det i dag definieras i ML (och IL) och i sådant fall vilken.

2 Beskattning av omsättning av fastigheter, EU och Sverige

Enligt EU:s momsdirektiv skall enligt huvudregeln omsättning av byggnader och mark undantas från beskattning. Det finns dock en specialbestämmelse som gäller byggnader som ännu inte har tagits i besittning, dvs. nyproducerade byggnader med mark och mark som skall bebyggas. Enligt momsdirektivet gäller att försäljning av sådan byggnad och mark får momsbeläggas.⁶ Enligt EU:s momsdirektiv har dock Sverige medgivits rätt att undanta omsättning av nyproducerade byggnader med mark och mark för bebyggelse från beskattning.⁷ Enligt den svenska mervärdesskattelagen undantas som en grundregel all försäljning av fastigheter från momsbeskattning.⁸ Inte heller omsättning av sådana byggnader som ännu inte tagits i besittning (nyproduktion) och försäljning av mark som ännu inte har bebyggts momsbeläggs i Sverige.

2.1 Tjänster på fastigheter i Sverige, generellt

Att utföra tjänster på fastigheter, exempelvis byggtjänster, kan dock beskattas olika sätt. Om byggtjänster utförs åt annan, beskattas de normalt som vanlig omsättning.⁹ Utförs byggtjänster på egen fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt kan sådana självtjänster beskattas genom uttagsbeskattning, om fastigheten används i en icke momspliktig verksamhet. I de fall där den skattskyldige kan sägas bedriva byggnadsrörelse och då byggtjänster utförs även åt annan, finns avdragsrätt för den ingående momsen på alla inköp av material till fastigheten och även den ingående momsen på inköpta byggtjänster till en lagerfastighet kan dras av. Utförs inga byggtjänster åt annan, dvs. ingen utåtriktad byggtjänstförsäljning förekommer, och fastigheten används i en icke momspliktig verksamhet, finns däremot ingen avdragsrätt för ingående moms på inköpt material eller inköpta tjänster till fastigheten enligt de allmänna reglerna.

⁶ Artikel 135.1.j och k samt artikel 12 1.a och b i momsdirektivet.

⁷ Artikel 380 och del B punkt 9 i bilaga X.

⁸ 3 kap. 2 § ML.

⁹ 1 kap. 1 § ML.

3 Uttagsbeskattning vid arbeten i egen regi i byggnadsrörelse

I 2 kap. 7 § ML finns en av hänvisningarna till IL:s byggnadsrörelsebegrepp. Bestämmelsen rör uttagsbeskattning vid vad som brukar kallas arbeten i egen regi på egen fastighet. Om ett företag i en byggnadsrörelse med egen personal utför eller från utomstående förvärvar bl.a. bygg-, anläggnings- och reparationsarbeten och tillför dem en egen fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som utgör lagertillgång i ”... **byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229)** ...” föreligger det enligt 2 kap. 7 § ML ett skattepliktigt uttag av tjänster. Bestämmelsen förutsätter att företaget också till viss del tillhandahåller byggtreprenadtjänster åt andra. Uttagen skall beskattas hos företaget som driver byggnadsrörelsen. Uttagsbeskattningen omfattar förutom de varor och tjänster som förvärvats från annan för byggnadsrörelsen (för vilka avdragsrätt för ingående moms föreligger) även t.ex. lönekostnader för egen personal och kapitalkostnader. Även tjänster på en egen fastighet, som utgör tillgång i rörelsen men som inte är lagertillgång, uttagsbeskattas om samma fastighetsägare utför tjänsterna. Fastighetsägaren skall dock i detta fall uttagsbeskattas endast för egna tjänster och inte för köpta tjänster. Här avses framförallt fastigheter som utgör anläggningstillgångar (exempelvis kontor) i byggnadsrörelsen. En förutsättning för att uttagsbeskattning överhuvudtaget skall ske enligt 2 kap. 7 § ML är, att fastigheten på vilken byggnadsarbetena utförs, används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms.

Även i 13 kap. 13 § ML finns en hänvisning till IL:s byggnadsrörelsebegrepp. Av regeln framgår följande: ”Om den som bedriver **byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229)** ...” har utfört arbeten på en egen fastighet (eller lägenhet) som skall uttagsbeskattas och arbetena till mer än 50 % (större delen) avser ny-, till- eller ombyggnad, får ägaren redovisa den utgående uttagmomsen så sent som för den redovisningsperiod under vilken fastigheten (eller lägenheten) har kunnat tas i bruk. Likviditetsmässigt brukar denna reglering uppfattas som mycket förmånlig för den skattskyldige. I annat fall skall uttagmomsen redovisas löpande i takt med att tjänsterna utförs på fastigheten, se mer om detta nedan under p. 4.

4 Uttagsbeskattning vid arbeten i egen regi i fastighetsförvaltning

Den fastighetsägare, som inte tillhandahåller byggtreprenadtjänster också åt andra och som i en icke momspliktig verksamhet med egna resurser utför byggnation, reparation och underhåll samt lokalstädning och annan fastighetsskötsel m.m. på egen fastighet, uttagsbeskattas om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kr.¹⁰ I uttagsbeskattningen innefattas inte byggtjänster som förvärvas från andra, då

¹⁰ 2 kap. 8 § ML.

avdragsrätt för sådana förvärv ändå inte finns. Denna paragraf gäller även för vissa bygg- och reparationsarbeten (dock inte för städarbeten och fastighetsskötsel) som en hyresrätts- eller bostadsrättsinnehavare själv utför på sin lägenhet om lägenheten ingår i en icke skattskyldig verksamhet.

Om företaget inte bedriver byggnadsrörelse skall uttagmomsen redovisas löpande i takt med att tjänsterna utförs på fastigheten.¹¹ Detta gäller även om det till större del skulle vara fråga om ny-, till- eller ombyggnad av den egna fastigheten. Motsatsvis, om det ändå är fråga om byggnadsrörelse och egenarbetena till mer än 50 % avser ny-, till- eller ombyggnad, får dock fastighetsägaren också vid tillämpningen av 2 kap. 8 § ML (utåtriktade byggentreprenadtjänster tillhandahålls inte åt andra) redovisa uttagmomsen så sent som för den redovisningsperiod då fastigheten har kunnat tas i bruk.

5 Sammanfattning konsekvenser av att arbeten i egen regi företas inom ramen för byggnadsrörelse

För att de förmånliga momsredovisningsreglerna skall gälla, där den utgående uttagmomsen kan redovisas så sent som för den period där fastigheten tas i bruk, krävs alltså att man kan konstatera att den skattskyldige bedriver byggnadsrörelse och att arbetena till mer än 50 % avser ny-, till- eller ombyggnad. Uppfylls inte dessa kriterier skall uttagmomsen redovisas löpande periodvis efterhand som tjänsterna tas ut.

Fördelarna med att 2 kap. 7 § ML är tillämplig jämfört med 2 kap. 8 § ML är (något förenklat) att:

- man har rätt att löpande enligt allmänna regler dra av all ingående moms hänförlig till inköp av material och till inköpta underentreprenörstjänster för fastigheten eller lägenheten,
- uttagsbeskattning och redovisning av uttagmoms även avseende inköpta underentreprenörstjänster (inte bara tjänster utförda av den skattskyldige själv) kan ske för den redovisningsperiod då fastigheten, eller lägenheten, som uttaget avser tas i bruk (om den utgör lagertillgång),¹² och
- man slipper uttagsbeskattning på tjänster som lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

¹¹ 1 kap. 3 § ML, 13 kap. 12 § ML och 13 kap. 13 § ML e contrario.

¹² Om fastigheten eller lägenheten är en anläggningstillgång i byggnadsrörelsen (exempelvis kontor för verksamheten) omfattas dock bara tjänster som den skattskyldige utför själv på fastigheten av uttagsbeskattningen. För inköpta tjänster är ju momsens ändå redan avdragsgill.

6 Bakgrunden till definitionen av byggnadsrörelse i ML

Det är en tämligen ny företeelse att moms­lagstiftningen hänvisar till inkomst­skattens byggnadsrörelsebegrepp. I den gamla lagen om mervärdesskatt¹³ fanns en egen definition av vad för slags verksamhet det skulle vara fråga om för att uttagsbeskattning av förvärvade tjänster skulle komma i fråga.¹⁴ ”Med uttag förstås att ... byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämför­lig tjänst i **yrkesmässig byggnadsverksamhet** av annan än den skattskyldige tillförs en fastighet som hos den skattskyldige utgör lagertillgång i närings­verksamhet enligt kommunalskattelagen ...”.

I förarbetena till nu gällande ML resonerar man enligt följande:¹⁵ ”I förhål­lande till ML har gjorts vissa preciseringar och förtydliganden. Bestämmelsen i ML gäller skattskyldig som bedriver ”yrkesmässig byggnadsverksamhet”. Innebörden av detta uttryck är numera vag (jfr tidigare definition i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML i dess lydelse enligt SFS 1979:430, prop. 1978/79:141 s. 62 f.). För att undvika denna vaghet bör den föreslagna lagen innehålla antingen en självständig precisering av begreppet eller en uttrycklig anknytning till begreppet byggnadsrörelse i KL. Några bärande skäl att ha en självständig precisering i NML har inte framkommit. En anknytning till KL tillgodoser ändamålen med bestämmelsen och lägger grunden för en enhetlig tillämpning av bestämmelsen.”¹⁶ Dessa förarbetsuttalanden är vad som ligger bakom hänvisningarna i ML, till byggnadsrörelse­definitionerna i IL. Någon självständig precisering av begreppet ”byggnadsrörelse” ville man inte längre ha i moms­lagstiftningen. I enlighet med dessa propositionsuttalan­den utformades bestämmelserna i nya ML.

7 Byggnadsrörelse enligt inkomstskatterätten

Byggnadsrörelse är en särskild form av näringsverksamhet. Gränsen mellan om det är fråga om inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av kapital bestäms av praxis. Förenklat kan man säga att man anser att byggnadsrörelse bedrivs om ett självständigt företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material (eller med hjälp av underentreprenörer) uppföra byggnader eller anläggningar på **annans** fasta egendom. Även då någon förvärvat ett mark­område för att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning på det **egna markområdet** är det byggnadsrörelse.

Den som äger en fastighet som är lagertillgång kan också per definition anses bedriva byggnadsrörelse.¹⁷

¹³ SFS 1968:430.

¹⁴ Anvisningarna till 2 § 2 p. e),

¹⁵ Prop. 1993/94:99 s. 145.

¹⁶ Avsnittet blir litet svår­läst eftersom man benämner den kommande lagen NML (vilken är vår nuvarande ML) och den då gällande lagen (1968:430) för ML.

¹⁷ 27 kap. 2 § IL.

8 Vad säger momsdirektivet om byggnadsrörelse och uttagsbeskattning?

Momsdirektivet definierar inte särskilt begreppet byggnadsrörelse. Det torde medföra att Sverige inte behöver göra någon särskild EU-anpassning av definitionen och tillämpningen i svensk rätt.

Om uttagsbeskattning säger momsdirektivet¹⁸ att medlemsstaterna (efter samråd med mervärdesskattekommittén) får införa sådan beskattning, om snedvridning i konkurrensen därigenom undviks. De svenska bestämmelserna om uttagsbeskattning vid arbeten på egen fastighet har införts för att skattemässig neutralitet¹⁹ mellan alternativen att köpa tjänster från annan näringsidkare och att göra arbeten med egna anställda respektive i egen regi skall åstadkommas. Företaget skall inte skattemässigt tjäna på att utföra arbetena med egna anställda respektive i egen regi jämfört med att anlita annan. Skatteverket anser²⁰ att uttagsbeskattningsreglerna enligt ML vid byggnation i egen regi också skulle kunna motsvara den beskattning som direktivet tillåter för försäljning av nyproducerade byggnader (byggnader som levererats före första besittningstagandet). Då våra svenska bestämmelser syftar till att motverka snedvridning av konkurrensen och de inte strider mot momsdirektivets ordalydelse och mål synes de vara i samklang med direktivet.

9 Finns ledning att hämta i svenska rättsfall eller från EU-domstolen?

Det finns, såvitt jag har kunnat finna, ingen relevant praxis från Regeringsrätten/Högsta förvaltningsdomstolen eller EU-domstolen att hämta ledning från. Jag har funnit två avgöranden från kammarrätterna som tangerar frågeställningarna i denna artikel. I det ena rättsfallet²¹ diskuterar man litet kring frågan om den skattskyldige bedriver byggnadsrörelse eller inte. Den skattskyldige och Skatteverket är i princip överens om att byggnadsrörelse bedrivs. Eftersom den skattskyldige bedöms bedriva byggnadsrörelse skall uttagsbeskattning ske av denne enligt 2 kap. 7 § ML, anser kammarrätten. I det andra avgörandet²² resonerar man kring frågan hur mycket utåtriktad ("åt andra") byggentreprenadverksamhet den skattskyldige minst måste ha för att 2 kap. 7 § ML skall få tillämpas. Kammarrätten kommer fram till att den skattskyldige i målet har för liten omfattning av byggentreprenadverksamhet mot utomstående för att bolaget skall få tillämpa 2 kap. 7 § ML. Kammarrätten anser att ingen närmare ledning finns att tillgå om vilka kriterier som skall ligga till grund för hur bedömningen skall göras. Så här skriver kammarrätten: "Den första frågan som kammarrätten har att ta ställning till är om bola-

¹⁸ Artikel 27.

¹⁹ Prop. 1978/79:141 s. 62 ff. samt prop. 1989/90:111 s. 92 ff.

²⁰ Handledning för mervärdesskatt 2011, Skatteverket SKV 554 utgåva 6, s. 777.

²¹ Kammarrättens i Göteborg dom den 26 juni 2009, mål nr 4148-08.

²² Kammarrättens i Stockholm dom den 19 mars 2010, mål nr 4666-08.

get i byggnadsrörelse förutom att utföra tjänster på egna fastigheter även kan anses ha tillhandahållit byggnadsentreprenader åt andra, dvs. på annans mark. Begreppet byggnadsentreprenad är inte definierat i lagtexten. Det är inte heller särskilt reglerat i vilken omfattning sådana ska tillhandahållas för att uttagsbeskattning ska aktualiseras. Enligt kammarrättens uppfattning är det emellertid inte tillräckligt med ett tillhandahållande som framstår som obetydligt i förhållande till den totala verksamheten. Bolagets utåtriktade byggnadsverksamhet förefaller, mot bakgrund av det ovan anförda, under en tidsperiod av över fem år ha varit begränsad till enstaka anläggningsarbeten. Att bolaget numera bedriver annan verksamhet i Huddingeprojektet medför ingen annan bedömning vad gäller de tidigare projekten. Kammarrätten finner därför att bolaget tillhandahållit byggnadsentreprenader i alltför begränsad omfattning för att 2 kap. 7 § ML ska bli tillämplig. Överklagandet ska därför avslås i denna del.”

10 Avslutning

Det verkar som att just det faktum att begreppet byggnadsrörelse i ML knyter an till definitionen av byggnadsrörelse i IL hittills inte har ställt till med några större problem i förvaltningsdomstolarna. Inte heller den omständigheten att inkomstskattens byggnadsrörelsebegrepp i praktiken är svårt att definiera verkar ha förorsakat några omfattande tillämpningsproblem hos domstolarna på momsens område. Jag har inte funnit särskilt många rättsfall som tyder på att så skulle vara fallet. Momsdirektivet innefattar ingen definition av begreppet byggnadsrörelse, vilket kanske gör det hela lite mindre komplicerat. I praktiken uppkommer dock en del gränsdragningsproblem i och med hänvisningen till inkomstskattelagens oklara byggnadsrörelsebegrepp. När man som byggmästare skall försöka sätta ned foten och bedöma om det är byggnadsrörelse som bedrivs eller inte, och om man därmed kan komma i åtnjutande av den förmånliga reglering som kan följa av 2 kap. 7 och 8 §§ ML och 13 kap. 13 § ML, orsakar den nuvarande regleringen osäkerhet. Jag är också förvånad över att varken lagstiftaren eller Skatteverket har uttalat sig om vad det innebär att den skattskyldige, för att reglerna i 2 kap. 7 § ML skall vara tillämpliga, också skall bedriva utåtriktad byggentreprenadverksamhet (tillhandahålla tjänster åt andra). Inte heller finns begreppet byggentreprenad definierat i lagtexten. Ingen ledning står att finna i vare sig förarbeten, lagtext eller avgöranden från praxisbildande domstol om hur omfattande den utåtriktade byggentreprenadverksamheten måste vara för att byggmästaren skall kvalificera sig för uttagsbeskattning enligt denna paragraf. Därutöver är det svårt att fastställa vad som ingår i definitionen ny-, till- eller ombyggnad i 13 kap. 13 § ML, som sägs skall definieras med ledning av inkomstskattelagens begrepp. Frågan om det finns, eller bör finnas, någon skillnad vid tillämpningen av begreppet byggnadsrörelse i moms- respektive inkomstskattesammanhang kan inte klart besvaras. Sannolikt funderade man inte särskilt länge kring de här frågorna när hänvisningen till inkomstskattens begrepp infördes i ML. Rättsläget är oklart. Det går inte att ta reda på vad avsik-

ten vid införandet av hänvisningen i ML var. Med hänsyn till att det inte finns några uttalanden i förarbetena till ML, som antyder att avsikten var att begreppet byggnadsrörelse skulle tillämpas på något annat sätt i momshänseende än det skulle göras i inkomstkattesammanhang, tyder detta på att samma tillämpning av begreppet avsågs. EU-rätten och momsdirektivet synes inte heller påverka hur byggnadsrörelsebegreppet i ML skall tillämpas. Momsdirektivet tillåter Sverige att inte beskatta försäljning av byggnad med mark som ännu inte tagits i besittning. Såvitt jag kan bedöma tillåter momsdirektivet uttagsbeskattning på "egenregiarbeten" av det slag vi infört. Till dess något klagande rättsfall kommer, eller vi får se någon justering av lagstiftningen, är det nog därför så att begreppet i ML och IL skall och kanske också bör tillämpas lika.

Leonie Selting, advokat, driver egen verksamhet med skatterättslig inriktning i Stockholm.