

Målnummer: 5391-96 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 1999-06-02

Rubrik: Byggnadsentreprenör har mottagit à conto-betalningar. Fråga om frist för redovisning för mervärdesskatt sedan arbetena avbrutits på grund av beställarens konkurs.

Lagrum: 4-5 §§ och 5 b § tredje stycket lagen (1968:430) om mervärdesskatt

Rättsfall:

REFERAT

Genom beslut den 9 november 1993 enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, bestämde skattemyndigheten med stöd av en den 22 juni 1993 upprättad promemoria över företagen skatterevision hos H.E. Markarbeten AB, i fortsättningen kallat bolaget, att bolaget för redovisningsperioden januari-februari 1991 hade att betala skatt med 425 978 kr, vilket innebar en ändring med 442 874 kr. Dessutom påfördes bolaget restavgift med 6 procent av 425 978 kr eller med 25 559 kr. - Beslutet innebar att redovisningsskyldighet för uppburna à conto-betalningar ansågs ha uppkommit för bolaget såsom underentreprenör eftersom huvudentreprenören hade försatts i konkurs.

Bolaget överklagade och yrkade att beslutet skulle undanröjas.

Länsrätten i Västerbottens län (1994-10-05, ordförande Bränholm) yttrade: Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. H.E. Markarbeten AB har anlåtats som underentreprenör för nybyggnad av verkstads-, kontors- och försäljningslokaler. Huvudentreprenör var G.R.E. AB med H.B. AB som beställare. Entreprenaden påbörjades under 1989 och avslutades 1991. G.R.E. AB försattes i konkurs den 22 januari 1991. Från nämnda konkursdag har bolaget inte någon beställare. Entreprenaden har av bolaget utförts till fast pris. Resultatavräkning sker då i samband med att entreprenaden slutförs. I detta fall har inte upprättats någon slutfaktura. À conto-fakturering har skett med 4 876 050 kr. Per den 31 december 1991 har 107 183 kr inte betalats. Betalda à conto-likvider uppgår således till 4 786 867 kr. Vid bestämmande av skatteändringen om 442 874 kr hade skattemyndigheten - med godtagande av bolagets erinringar - beräknat skatten för utförda markarbeten till 51 414 kr (3,8 procent av 1 353 000 kr) och skatten i övrigt till 391 460 kr (11,4 procent av 3 433 867 kr). - Länsrättens bedömning. - Enligt 5 b § tredje stycket GML inträder redovisningsskyldigheten på erhållna förskotts- eller à conto-betalningar senast två månader efter slutbesiktningen och för övrig del av entreprenadsumman då slutfaktura bokförts för förskotts- och à conto-betalningar. Principen gäller för byggnads- och anläggningsentreprenader. Om den skattskyldige entreprenören överlåter sin verksamhet eller försätts i konkurs gäller inte nämnda bestämmelse om redovisning för förskotts- och à conto-betalningar. Enligt 5 a § fjärde stycket GML skall redovisning då ske vid tidpunkten för överlåtelsen respektive konkursen. - Bolaget har från konkursdagen för G.R.E. AB, d.v.s. den 22 januari 1991 inte någon huvudentreprenör. Såsom skattemyndigheten funnit inträder därför redovisningsskyldighet till mervärdesskatt för bolaget för uppburna à conto-likvider fram till konkursdagen den 22 januari 1991. - Vad bolaget anfört om att Vindelns Trä & Metall AB genom kontrakt den 30 augusti 1990 övertagit

tillgångar och skulder i G.R.E. AB kan inte föranleda till annan bedömning, då beställaren H.B. AB - såvitt handlingarna utvisar - inte godkänt överlåtelsen av entreprenaden. Vindelns Trä & Metall AB kan därför inte anses ha trätt i G.R.E. AB:s ställe beträffande den aktuella entreprenaden. - Länsrätten finner sammanfattningsvis att bolaget har redovisningsskyldighet för uppburna à conto-likvider under redovisningsperioden januari-februari 1991 till de belopp skattemyndigheten beslutat. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade till kammarrätten och yrkade omprövning av länsrättens dom.

Skattemyndigheten bestred ändring.

Kammarrätten i Sundsvall (1996-06-12, Sjödin, Östberg, Johnson, referent) yttrade: I målet är fråga om när redovisningsskyldighet för mervärdeskatt uppkommer för bolaget. - Av handlingarna framgår beträffande sakförhållandena i huvudsak följande. Bolaget har anlitats som underentreprenör för nybyggnad av verkstads-, kontors- och försäljningslokaler. Huvudentreprenör var G.R.E. AB och beställare var H.B. AB. Bolaget har à conto-fakturerat G.R.E. AB med 4 876 050 kr och betalda à conto-likvider har per den 31 december 1991 uppgått till 4 786 867 kr. Mervärdeskatt har inte ingått i de fakturerade à conto-beloppen. Huvudentreprenören - G.R.E. AB - försattes i konkurs den 22 januari 1991. - För bestämmande av tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde är följande bestämmelser i GML av intresse. I 5 b § tredje stycket anges att har den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad uppburit betalning i förskott eller à conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om ej annat följer av 5 a § fjärde stycket. I sistnämnda bestämmelse sägs att om skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser för vilka skattskyldighet men ej redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. - I prop. 1978/79:141 som föregick införandet av nämnda bestämmelser anförde departementschefen beträffande redovisningsskyldighetens inträde vid byggnadsentreprenader bl.a. följande (s. 54 ff). " Jag anser att övervägande skäl talar för att utredningens förslag om beskattning av förskott i princip bör genomföras. På ett område gör sig dock särskilda skäl gällande. De ökade kostnaderna för kapitalanskaffning kommer att leda till högre kostnader för bostadsproduktionen och för investeringar i byggnader och andra anläggningar. De bostadsförvaltande företagen och kommunerna kommer därför att få bära en ökad kostnad i dessa delar. Med hänsyn till nu rådande förhållanden på bostadsmarknaden och till kommunernas ekonomiska situation är jag inte beredd att f.n. genomföra utredningens förslag om att redovisningsskyldighet skall inträda när förskott eller à conto-betalning som hänför sig till byggnads- eller anläggningsentreprenad uppbärs. I princip bör skatteredovisningen i likhet med vad som nu tillämpas anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran preciseras i utställd slutfaktura. Sådan faktura synes i de flesta fall utfärdas eller kunna utfärdas inom två månader efter slutbesiktningen. För att i någon mån anpassa beskattningen till vad som i övrigt föreslås gälla och dessutom motverka att den fördröjs i onödan bör dock förskott eller à conto-likvider alltid beskattas inom nämnda tid, således även om slutfaktura inte har utfärdats. Redovisningen av skatt på förskott m.m. kommer alltså att ingå i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken tvåmånaderstiden går till ända. - - Mina förslag i det föregående innebär att faktureringsmetoden inte genomförs fullt ut. Vissa skattskyldiga kommer att få redovisa skatt enligt kontantmetoden och andra enligt kontantmässiga grunder under löpande beskattningsår. Detta gör det nödvändigt att särskilt överväga när redovisningsskyldigheten skall inträda vid överlåtelse av verksamhet eller del därav eller vid fusion eller liknande förfarande och vid konkurs. - - Om skattskyldig har försatts i konkurs bör redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträda vid konkursutbrottet för då obetalda kundfordringar och leverantörsskulder." I propositionen görs dock inte några uttalanden som ger

någon närmare ledning för bedömningen då situationen är den, att det är beställaren och inte den skattskyldige som försatts i konkurs. - I Riksskatteverkets anvisningar RSV Im 1984:2, som utfärdats med stöd av det bemyndigande som gällde intill den 1 januari 1987 enligt 61 § GML anförts i punkten 7.6 i texten bl.a. följande. När det gäller förskotts- och à conto-fakturering i byggbranschen bör följande gälla beträffande fakturering av mervärdeskatt. Mervärdeskattbärande faktura får utfärdas först när redovisningsskyldighet inträder. Detta innebär att en mervärdeskattbärande faktura kan ställas ut tidigast vid slutbesiktning av en entreprenad eller en etapp av entreprenaden och senast två månader därefter. I den därför följande anvisningen anförts. Om ett byggföretag ändå utfärdar en mervärdeskattbärande à conto-faktura bör byggföretaget bli redovisningsskyldigt för skatten på fakturan i samma period som betalningen uppbärs. För den som mottagit en à conto-faktura inträder avdragsrätten för ingående skatt endast om mervärdeskatt påförts i à conto-fakturan. Avdrag medges den period då betalning erläggs. - Vidare sägs i texten: I de fall entreprenaden på grund av kundens konkurs eller av annan anledning inte fullföljs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. I sådana fall bör en mervärdeskattbärande faktura utfärdas i samband med att arbetena upphör. Om mervärdeskattekravet inte betalas genom utdelning ur konkursen och byggföretaget har redovisat utgående skatt får ett mot skatten svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. I den därefter följande anvisningen anförts. De uppburna à conto- eller förskottslikviderna bör vid avdragsberäkningen anses innefatta mervärdeskatt. - Frågan om redovisningsskyldighetens inträde i ett fall som det förevarande har också uppmärksamats av doktrinen. Således har Björn Forssén i Mervärdeskatt - en handbok, andra upplagen s. 375 anført att om beställaren av en byggentreprenad går i konkurs och den pågående entreprenaden inte kan fullföljas, bör entreprenören utställa en moms bärande faktura i samband med att arbetena upphör. - I Handbok i mervärdeskatt av Jan Kleerup och Peter Melz anförts på s. 205 följande. Om byggnadsarbeten på en entreprenad inte kan avslutas beroende på en beställares konkurs blir entreprenören skatt- och redovisningsskyldig för de à conton som uppburits fram till konkursutbrottet. Han skickar då normalt en faktura till beställaren eller konkursboet med mervärdeskatten (s.k. moms bärande faktura) som belöper på uppburna à conton. Enligt de vanliga redovisningsreglerna måste här entreprenören redovisa och betala skatt enligt deklarationen oavsett att någon betalning ej erhålls. Om det senare visar sig utgöra en konstaterad kundförlust får dock skatten reduceras i motsvarande mån. De uppburna à conto-betalningarna anses vid avdragsberäkningen enligt RSV:s anvisningar (RSV Im 1984:2) innefatta mervärdeskatt. I samma bok s. 232 anförts vidare. Om beställaren i ett entreprenadförhållande försätts i konkurs och någon formell slutbesiktning inte sker skall entreprenörens arbete anses avslutat och avskattning skall ske. Därest någon utdelning inte erhålls i konkursen och entreprenören tidigare har erhållit à conto-betalningar utan mervärdeskatt föreligger skattskyldighet för de belopp som erhållits tidigare. Det innebär att entreprenören får erlagga mervärdeskatten från sin entreprenadsumma. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Huvudregeln när det gäller redovisningsskyldighetens inträde är som framgått av vad som redovisats i det föregående att redovisningsskyldighet för uppburna à conto-likvider inträder senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Undantag görs dock när den skattskyldige försätts i konkurs. I förevarande fall är det emellertid inte den skattskyldige som försätts i konkurs utan huvudentreprenören, d.v.s. bolagets beställare. Bestämmelsen i 5 a § fjärde stycket GML är därför inte direkt tillämplig på en situation som den förevarande utan redovisningsskyldighetens inträde måste bestämmas enligt huvudregeln. Såvitt framgår av handlingarna har därvid någon slutbesiktning inte skett och inte heller har någon mervärdeskattbärande slutfaktura utfärdats av bolaget. Fråga är då om beställarens konkurs ändå kan anses utgöra en sådan "därmed jämförlig åtgärd" som nämns i 5 b § tredje stycket GML och som medför att redovisningsskyldighet skall anses ha inträtt för bolaget under redovisningsperioden januari-februari 1991. - Vare sig ordalydelsen av 5 b §

tredje stycket GML eller förarbetena till bestämmelsen ger något stöd för att redovisningsskyldighet i ett fall som det förevarande skall inträda under den period då beställaren går i konkurs och alltså arbetena avslutas. Inte heller de anvisningar som utfärdats med stöd av 61 § GML i dess tidigare lydelse kan sägas utgöra något stöd för den ståndpunkten. Visserligen sägs - som anförts ovan - i själva texten att om entreprenaden på grund av kundens konkurs eller av annan anledning inte fullföljs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte sker och att i sådana fall en mervärdeskattbärande faktura bör utfärdas i samband med att arbetena upphör. Den därpå följande anvisningstexten säger emellertid endast att à conto-likviderna vid avdragsberäkningen bör anses innefatta mervärdeskatt och inte något om tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. - Återgivna uttalanden från doktrinen anger att om beställaren försätts i konkurs bör entreprenören utställa en mervärdeskattbärande faktura i samband med att arbetena upphör. I Handbok i mervärdeskatt sägs också att entreprenören blir skatt- och redovisningsskyldig för de à conton som uppburits fram till konkursutbrottet. Huruvida detta uttalande också skall tolkas som ett ställningstagande i frågan när redovisningsskyldigheten inträder är dock oklart. - Det ovan anförda förutsätter enligt kammarrättens mening - för att redovisningsskyldighet för bolaget skall anses föreligga under redovisningsperioden januari-februari 1991 - antingen att slutbesiktning gjorts eller att en mervärdeskattbärande faktura utfärdats av bolaget när entreprenaden upphörde, d.v.s. vid beställarens konkursutbrott. Såvitt framgår av handlingarna är inte någon av dessa förutsättningar uppfyllda. På grund härav och då inte heller några andra omständigheter föreligger som gör att redovisningsskyldighet enligt 5 b § tredje stycket GML kan anses ha inträtt för bolaget under den av skattemyndigheten angivna perioden skall överklagandet bifallas. - Kammarrätten upphäver - med ändring av länsrättens dom - skattemyndighetens beslut om mervärdeskatt och restavgift.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och fastställa länsrättens dom.

Till stöd för sin talan anförde RSV i huvudsak följande. Målet gällde vid vilken tidpunkt en entreprenör skulle redovisa mervärdeskatt för à conto-betalningar när den som erlagt betalningarna försätts i konkurs i samband med att entreprenaden utförts. Det saknas i mervärdeskattelagstiftningen en uttrycklig bestämmelse om när redovisningsskyldigheten inträder för entreprenören då dennes beställare av entreprenad har försätts i konkurs. När en beställare försätts i konkurs uppkommer frågan om entreprenaden är avslutad eller om den fortgår. Bedömningen av den frågan borde ske enligt avtalsrättsliga regler, dvs. i första hand det kontrakt som förelåg mellan entreprenören och beställaren. Om entreprenadavtalet inte reglerade frågan fick bedömningen ske enligt avtalspraxis i bygg- och anläggningsbranscherna, som den kommer till uttryck i Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader, AB 72, som var tillämpliga i detta fall. Vid beställarens konkurs har entreprenören rätt att häva entreprenaden enligt 8 kap. 2 § i AB 72. Bolaget fick anses ha hävt entreprenaden genom att vid beställarens konkurs ha avbrutit entreprenadarbetena. Kammarrätten hade tolkat 5 b § tredje stycket GML så att redovisningsskyldighet inte inträtt. Eftersom någon slutbesiktning inte skett uppkom frågan om lagrummets rekvisit "därmed jämförlig åtgärd" förelegat. Enligt RSV:s uppfattning förelåg en därmed jämförlig åtgärd på grund av nedan angivna skäl. Bolaget hade avbrutit sitt arbete med entreprenaden sedan huvudentreprenören försätts i konkurs. Den åtgärden var godtagbar enligt AB 72. Bolaget fick därmed anses ha tillhandahållit sin entreprenadtjänst. Eftersom varken huvudentreprenören eller konkursförvaltaren enligt AB 72:s regler påkallat någon slutbesiktning eller värdering fick entreprenaden anses godkänd av konkursförvaltaren. Bolagets avbrytande av entreprenaden borde betraktas som en sådan jämförlig åtgärd som var likställd med slutbesiktning enligt 5 b § tredje stycket GML. Det kunde särskilt noteras att grunderna slutbesiktning eller jämförlig åtgärd är alternativa grunder som utlöser redovisningsskyldigheten för à conto-betalningar. Av

handlingarna framgick att bolaget haft ytterligare krav att framställa mot huvudentreprenören. Eftersom bolaget haft krav på ytterligare betalning följer av aktiebolagslagen att bolaget bort kräva betalningen av huvudentreprenören. Detta förhållande påverkades inte av att denne försatts i konkurs. Först sedan konkursförfarandet avslutats kunde det konstateras om någon ersättning kunde erhållas. Bolaget borde därför i vart fall ha ställt ut en faktura med debiterad mervärdesskatt på de uppburna à conto-betalningarna. Det förhållandet att frågan om tidpunkten för redovisningsskyldigheten för förskotts- och à conto-betalningar vid beställares konkurs inte berörts i RSV:s anvisningar kunde inte åberopas som stöd för kammarrättens uppfattning. Det naturliga för en entreprenör var att i en situation som den aktuella ställa ut en faktura med debiterad mervärdesskatt. Detta sker för att entreprenören skall kunna bevaka sin fordran i konkursen. Den skattskyldige hade emellertid inte ställt ut någon momsberande faktura i anslutning till beställarens konkurs. Det kunde tolkas som att den skattskyldige avstått från att kräva ytterligare betalning för entreprenaden. Detta förfarande torde strida både mot aktiebolagslagens regler och mot god redovisningssed. RSV ansåg att bolaget var skyldigt att vid beställarens konkurs ställa ut en momsberande faktura för entreprenaden. Bolaget borde samtidigt ha redovisat skatten. RSV kunde inte finna att det funnits några affärsrättsliga skäl för att underlåta att ställa ut en momsberande faktura. En sådan hade också krävts för att både entreprenörens och huvudentreprenörens redovisning av mervärdesskatt skulle bli korrekt. Behållningen och eventuell utdelning i konkursen skulle också påverkas av en sådan faktura.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget förelades att avge svar men hördes inte av.

Regeringsrätten (1999-06-02, Rundqvist, Lavin, Nilsson, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. För förskotts- och à conto-betalningar i allmänhet inträder redovisningsskyldighet för mervärdesskatt när betalningen uppbärs. Av hänsyn till bl.a. ekonomiska förhållanden på bostadsmarknaden gäller emellertid i detta hänseende särskilda regler för byggnads- och anläggningsentreprenader. Har den som utför sådan entreprenad uppburit betalning i förskott eller à conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på betalningen senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd (5 b § tredje stycket GML). För sådan betalning gäller vidare att faktura utvisande skattens belopp får utfärdas först när redovisningsskyldighet inträder enligt nyssnämnda lagrum (16 § sjätte stycket GML).

Utgångspunkt för bestämning av redovisningsfristen är alltså slutbesiktningen eller därmed jämförlig åtgärd. Vad som avses med därmed jämförlig åtgärd har inte närmare exemplifierats. Särskilda regler för vad som skall gälla i fråga om redovisningsskyldigheten i de fall då entreprenadarbetet avbryts innan det har avslutats finns endast för det fall att entreprenören går i konkurs. Redovisningsskyldighet inträder då vid konkursutbrottet (5 a § fjärde stycket GML). Däremot finns det inte någon regel som särskilt tar sikte på det i detta mål aktuella förhållandet att beställaren går i konkurs. Om i ett sådant fall entreprenaden fullföljs genom att konkursboet eller någon annan träder i den ursprungliga beställarens ställe och övertar dennes rättigheter och skyldigheter vad gäller entreprenaden bör huvudregeln vara tillämplig. Om däremot entreprenaden avbryts i anledning av beställarens konkurs får detta anses vara en sådan åtgärd att redovisningsskyldighet inträder senast inom två månader. I förevarande fall försattes beställaren i konkurs den 22 januari 1991, vilket medförde att entreprenaden avbröts. Även om redovisningsskyldighet därmed inträtt för bolaget har emellertid fristen för redovisning inte löpt ut under den i målet nu aktuella redovisningsperioden. Överklagandet kan därför inte bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 1999-05-04, föredragande Grip, målnummer 5391-1996

Sökord: Mervärdesskatt

Litteratur: prop. 1978/79:141, s. 40 ff., 48 ff., 54 f., 57.
