

7 Utbildning och forskning

7.1 Utbildning i byggsektorn

7.1.1 Många utbildningsalternativ

Byggsektorn omfattar totalt ett 60-tal yrkeskategorier inom en mängd olika yrken och näringar. Utbildningar i olika former och inriktningar på diverse nivåer erbjuds av ett stort antal universitet, högskolor, gymnasieskolor, yrkesskolor, hantverksinstitut, branschorganisationer och utbildningsförbund. 19 av landets 35 högskolor och universitet erbjuder ett eller flera program för utbildning till civilingenjör, högskoleingenjör, byggnadsingenjör eller byggnadstekniker med olika specialinriktning på byggområdet. 119 gymnasieskolor erbjuder *byggprogram* som omfattar många utbildningsalternativ och delprogram för sammanlagt femton olika hantverksyrken. Hantverksutbildning erbjuds också av ett antal utbildningsgivare godkända av Byggingustrins Yrkesnämnd, BYN, liksom genom Glasmästeribranschens, Plåt- och ventilationsbranschens och Måleri-branschens yrkesnämnder, Elbranschens Centrala Yrkesnämnd, Golvbranschen och Byggkeramikrådet m.fl.

Olika program för fortbildning och påbyggnadsutbildning erbjuds, förutom av universiteten, högskolorna och forskningsinstitutet, även av ett tjugotal fristående utbildningsföretag och utbildningsinstitut. Därtill kommer att en lång rad bransch- och intresseorganisationer erbjuder olika typer av skräddarsydda utbildningar för sina medlemmar.

Det är svårt att få en samlad bild över alla utbildningsalternativ och, inte minst, att jämföra och värdera innehållet i och inriktningen av de utbildningar som erbjuds i byggsektorn. Flera företrädare för de tekniska utbildningarna vid landets universitet och högskolor har också vittnat om att utbildningsalternativen snarare är för många än för få och att den högre tekniska utbildningen är allt för utspridd och fragmenterad för att skapa lärande kraftcentra.

7.1.2 Låg genomsnittlig utbildningsnivå

Jämfört med arbetsmarknaden i övrigt har anställda i byggsektorn generellt sett en lägre utbildningsnivå. Andelen med treårig gymnasieutbildning är densamma i byggsektorn som på arbetsmarknaden i övrigt. Längre utbildningar är däremot starkt underrepresenterade i byggsektorn. Endast ca 8 procent av de yrkesverksamma i byggsektorn har eftergymnasial utbildning medan motsvarande siffra för arbetsmarknaden i sin helhet är ca 28 procent.¹

Vare sig väg- och vattenbyggnadslinjerna eller arkitektutbildningen omfattar någon längre utbildning i ämnet byggt teknik. I kursprogram från Byggutbildarna, BFAB, SIFU och EGA hittar man inga kurser om byggt teknik. Byggkonsulterna och projektörerna har därför dåliga förutsättningar att genom sin utbildning tillägna sig byggt teknisk kunskap. Detsamma gäller i ännu högre grad platschefer och lagbasar, samtidigt som allt större kompetenskrav ställs på dem, bl.a. genom att totalentreprenader blivit allt vanligare. Fortbildning har därför blivit viktig och kan genomföras i olika former.

En undersökning som LO låtit göra visar att LO-medlemmar i byggsektorn får minst fortbildning på arbetstid av alla, med endast 0,3 dagar per medlem och år.²

För den som blir arbetslös erbjuds utbildningsmöjligheter genom AMS. Denna typ av utbildning kommer dock ofta för sent. Sambandet mellan utbildning och arbetslöshet är väl känt. Ju kortare utbildning man har, desto större är risken att man skall råka ut för arbetslöshet. Därför är arbetsmarknadsutbildningen mycket betydelsefull. Den kan korrigera de brister i utbildning, som uppstått i tidigare led. Det är däremot inte rimligt om arbetsmarknadsutbildning är den enda form av fortbildning som erbjuds, vilket är fallet för stora delar av byggsektorns arbetskraft.

7.1.3 Byggherrens roll och kompetens

Byggprocessen styrs inte i första hand av innehållet i lagar, förordningar och myndighetsföreskrifter utan i högre grad av innehållet i avtal mellan olika parter på marknaden. I kapitel 5 redovisas de formella utgångspunkterna vid fördelningen av ansvaret mellan

¹ Rapport om arbetsmarknads- och bostadspolitik till Byggnads kongress 2002, feb. 2002, s. 17 ff.

² Rapport om arbetsmarknads- och bostadspolitik till Byggnads kongress 2002, feb. 2002, s. 19.

samhället och byggherren samt mellan byggherren och anlitate entreprenörer och konsulter. Av redovisningen framgår att såväl samhällets regler som de bestämmelser som styr avtal med konsulter och entreprenörer oftast utgår från att det är byggherren som preciserar kraven på det som skall uppföras eller ändras och att det är byggherren som i stor utsträckning senare kan ställas till ansvar även för fel som andra begått.

Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, IVA, avd. III, har i ett antal rapporter belyst olika delar av byggsektorn med utgångspunkt bland annat i utvecklings- och kompetensbehov. I rapporten *Byggherren i fokus* redovisar IVA:s arbetsgrupp sin uppfattning om byggherrefunktionens kompetensbehov i relation till ägare, kund, samhälle och byggbranschen.³

Relation till Ägare

Byggherren måste ha förmåga att kunna förstå och motivera en aktuell bygginvestering relativt de värderingar och ekonomiska krav som styr verksamheten. Byggherren måste ha förståelse för företagsekonomiska men även privat- och nationalekonomiska värden, analysmetoder och argument. Byggherren måste även ha förmåga att förstå ekonomiska analyser av investeringar, årskostnader och intäkter i ett livslängdsperspektiv samt kunskap om finansieringsanalyser med olika krav på säkerhet relativt skilda finansiärer och ägandeformer. Byggherren måste ha förmåga att hantera alternativ till ett föreslaget byggprojekt, som t.ex. att välja ett annat objekt, leasing eller hyra, och argumentera för vald lösning. Dessutom fordras kompetens om organisationsfrågor och affärsjuridik.

Relation till Kund

Byggherren måste ha förmåga att förstå marknadsanalyser och berörda kunders olika krav ur ett helhetsperspektiv, s.k. systemkrav. Däri ligger också förmåga att väga krav mot konsekvenser, så att kunden verkligen förstår och är beredd att betala för de funktioner som begärs. Eftersom byggnaders och anläggningars livstid normalt är lång måste detta kundperspektiv också beakta framtida kunder,

³ Byggherren i Fokus, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, IVA, Stockholm i februari 1997, s. 12 ff.

liksom flexibilitet för teknisk utveckling och alternativ användning i ett livscykelerspektiv.

Relation till Samhälle

Byggherren måste ha kunskap om samhällets krav så som dessa uttrycks i lagar, förordningar och föreskrifter samt kompetens att hantera dessa. Denna kompetens måste successivt anpassas till de förändringar som sker, t.ex. anpassningar till EU:s regelverk och ändringar i PBL vad gäller t.ex. kvalitetsansvar och miljöanpassad rivning. Vidare fordras social kompetens att lyssna på lokala opinioner och ge relevant information under processens olika skeden.

IVA:s arbetsgrupp har särskilt uppmärksammat att det blir allt viktigare för byggherren att kunna hantera miljöfrågor, särskilt i samband med åtgärder i befintlig bebyggelse. I detta sammanhang är det också viktigt att peka på att byggherrens miljöansvar även inkluderar styrningen av byggprocessen genom krav på konsulter, entreprenörer och leverantörer. Byggherren har också ett stort ansvar i den handlingsplan som tagits fram av byggsektorns kretsloppsråd och som kommer att ställa stora krav på utbildning om uppställda mål skall kunna nås.

Relation till Byggbranschen

Byggherren måste ha förmåga att samarbeta med branschens olika parter och genomföra erforderliga upphandlingar samt styra och följa upp genomförandet. Byggherren måste dessutom ha förmåga att förstå och värdera tekniska lösningar ur ett livscykelerspektiv vid val mellan alternativ, bl.a. med hänsyn till årskostnader, förvaltning och miljöaspekter. Byggherren skall ha förmåga att hantera frågor som rör IT-användning och miljöanpassning både i tidiga skeden och i byggprocessen. Dessutom fordras kompetens att svara för styrning av kvalitet, kostnader och kontroll intill idrifttagande och överlämnande till förvaltning och användning.

IVA:s arbetsgrupp har särskilt uppmärksammat behovet av nya samarbetsformer som stimulerar helhetssyn och effektivitet. Det finns förslag från flera aktörer att pröva nya former för teknik- och funktionsupphandling med incitament som stimulerar utveckling i branschen. Medverkan i detta slag av FoU-verksamhet ställer sär-

skilda krav på byggherrens kompetens. Det är önskvärt att byggherrar från skilda delar av näringslivet och den offentliga sektorn kan samverka i utredningsprogram.

Av vad som framgått ovan samt av redovisningen i bl.a. kapitel 2 och 5 har byggherren en nyckelroll när det gäller att säkra att ett byggprojekt kan genomföras så att det kan antas komma att uppfylla så väl samhällets som byggherrens egna förväntningar och krav. En kompetenshöjning av byggherregruppen torde därför vara ett effektivt sätt att förbättra kvaliteten och produktiviteten i byggandet. Kommissionen har konstaterat att det trots detta saknas en anpassad utbildning för byggherrerollen vid landets samtliga högskolor och universitet.

7.1.4 Risk för akut arbetskraftbrist i byggsektorn

Byggsektorns problem har genom den uppmärksamhet det fått i media skapat en bild av en sektor som präglas av såväl bristande "sjukdomsinsikt" som avsaknad av vilja och kompetens att ta tag i och rätta till problemen. Sektorns brist på aktiva åtgärder för att komma till rätta med problemen påverkar rekryteringen av ungdomar till byggyrken.

Allt färre civilingenjörer utexamineras i dag från de tekniska högskolorna och universiteten. Skälen till detta är flera. Färre högskoleutbildade leder till minskande rekryteringsunderlag för doktorander och i förlängningen även för rekrytering till högre forskartjänster inklusive professorer. I framtiden kan det därför bli allvarlig brist på kompetenta personer som är villiga att söka sig till teknisk utbildning och ta över ansvaret för byggsektorn och den byggda miljön.

I en nyligen publicerad rapport från Arbetsmarknadsstyrelsen, AMS, pekas byggsektorn ut som en av de branscher som påverkas mest av pensionsavgångarna från arbetsmarknaden. 38 procent av de anställda i bygg- och anläggningssektorn kommer att lämna yrket fram till år 2015 enbart av åldersskäl. Det motsvarar 87 000 anställda. Till detta kommer att de planerade stora infrastruktur-satsningarna innebär att sysselsättningen i branschen skulle behöva öka med minst en procent per år i genomsnitt. Sammantaget innebär pensionsavgångarna och tillkommande infrastrukturarbeten ett behov på 176 000 bygg- och anläggningsarbetare fram till år 2015.⁴

⁴ Den framtida personalförsörjningen inom bygg och anläggning, AMS rapport Ura 2002:9.

I rapporten konstaterar AMS att det redan i dag råder brist på arbetskraft i många yrkesgrupper inom bygg- och anläggningssektorn, och att det antal personer som för närvarande genomgår utbildningssystemet med inriktning mot byggyrken är helt otillräckligt. Utbildningsvolymen skulle behöva trefaldigas för att klara den väntade efterfrågan. AMS menar att det finns en överhängande risk för betydande arbetskraftsbrist inom bygg- och anläggningssektorn, med negativa återverkningar på hela Sveriges ekonomi som följd. På lite sikt måste en rad åtgärder till för att möta den arbetskraftsefterfrågan som vi redan nu kan se. Utbildningsväsendet måste öka antalet utbildningsplatser inom sektorn och den fortsatt höga arbetslösheten i delar av landet inom byggsektorn måste brytas. Effektiva förmedlingsinsatser kommer att bli allt viktigare för att klara arbetskraftsförsörjningen framöver. Dessutom krävs bättre arbetsmiljö för att dämpa utflödet från branschen till sjukskrivningar och förtida avgångar. Här har berörda arbetsgivare ett stort ansvar.⁵

7.2 Informations- och kunskapsflöden i byggsektorn

En starkt bidragande orsak till byggsektorns problem är att befintlig kunskap inte används. Trots att det genom åren producerats tusentals artiklar, forskningsrapporter och läroböcker upplever många att de inte har tillgång till aktuell kunskap. Kunskapen är kraftigt fragmenterad och ofta svårtillgänglig. Många upplever det som näst intill omöjligt att få en överblick över vem som producerar kunskapen, var den produceras samt hur den publiceras och distribueras.

En sökning som *Byggdok* utförde i december år 2001 på uppdrag av Boverkets Byggekostnadsforum, visade att det då fanns 822 artiklar och 670 rapporter eller böcker som tog upp bygg- och bostadsrelaterade frågor i deras databaser.

⁵ AMS pressmeddelande 2002-11-27.

7.3 Byggnader, tillväxt och kompetens i Sverige

I en idé-PM till Verket för Innovationssystem, VINNOVA, från april år 2002 beskrivs tillväxtpotentialerna i det svenska byggrelaterade innovationssystemet.⁶ I promemorian konstateras bl.a.

- Redan små ändringar i innovationsförmågan hos företag i en sektor som står för en så stor del av sysselsättningen i ett land som byggsektorn gör, kan få fullt märkbara effekter på den nationella tillväxten.
- Genom att byggnader kan betraktas som orörliga, kommer det alltid att finnas efterfrågan på lokalt tillgänglig bygg- och fastighetskompetens. Satsningar på förnyelse av byggrelaterade och andra teknikområden som svarar mot eviga och grundläggande mänskliga behov kan skapa förutsättningar för en balanserad och hållbar utveckling av den svenska ekonomin.
- I och med att den statliga forskningsfinansieringen omorganiserades år 2001 har ett nytt läge uppstått i Sverige. Med tiden har intresset kommit att fästas vid frågor om varför kunskaper om känd och säker teknik inte har kommit till användning i ett antal små och stora bygg- och anläggningsprojekt som visar uppenbara tekniska brister. Samtidigt har de existerande byggrelaterade forskningsmiljöerna i Sverige fått sina resurser nedsjunkna och det har blivit svårare att rekrytera studerande till de mest kvalificerade högskoleutbildningarna på området.

I promemorian påpekas vidare att det saknas en samlad och aktuell analys av det svenska byggandets innovationssystem i ett tillväxtperspektiv.

7.4 Viktiga aktörer i de byggrelaterade innovationssystemen

Aktörerna inom det byggrelaterade innovationssystemet är synnerligen många. Enbart i Sverige rör det sig om tiotusentals företag. De flesta är mycket små, medan den avancerade tekniska kunskapsbasen som kan leda till betydelsefulla innovationer är koncentrerad till ett fåtal aktörsgrupper och i flera fall till ännu färre aktörer

⁶ Tillväxtpotentialer i det svenska byggrelaterade innovationssystemet, Idé-PM till VINNOVA, prof. Jan Bröchner, Institutionen för Service management, Chalmers Tekniska Högskola, dnr 2001-06920.

inom dessa grupper. Näringslivets behov av forskning kanaliseras främst genom *tillverkarna* av material, komponenter och utrustning. Byggrelaterad forskning och utveckling bedrivs även i hög grad på landets *högskolor* och *universitet*. Rekryteringen till de högre byggtkniska utbildningarna är i dagsläget dock inte starkare än att det finns många som hävdar att den svenska kompetensbasen håller på att tunnas ut.

Forskningsinstitut

Byggrelaterad forskning och utveckling bedrivs i stor utsträckning vid industriforskningsinstituten. Dessa är i princip materialtekniskt orienterade.

Sveriges Provnings- och Forskningsinstitut (SP) har kompetens inom material och konstruktioner, fukt och värme, miljö, brand, akustik och energi. *Cement och Betong Institutet* (CBI) är inriktat på långsiktig kunskapsbyggande forskning, företagsanpassade konsultuppdrag och vidareutbildning. *Stålbyggnadsinstitutet* (SBI) finansieras i likhet med CBI delvis av näringslivet, bedriver forskning och utveckling samt informerar kring användandet av stål i byggnadskonstruktioner. *Institutet för träteknisk forskning* (Trätek) är större än CBI och SBI samt har enheter i Stockholm, Skellefteå och Växjö. Arbetet vid *Korrosionsinstitutet* inbegriper att kartlägga korrosionsegenskaperna hos olika material, komponenter, produkter och system, att klarlägga inverkan av miljö och andra yttre betingelser samt att utvärdera metoder för korrosionsskydd. *Statens geotekniska institut* (SGI) verkar för att frågor om mark och vatten hanteras rätt i samband med planering och byggande. *Statens väg- och transportforskningsinstitut* (VTI) utför kvalificerad tillämpad forskning och utveckling inom transportområdet åt myndigheter och andra uppdragsgivare. Till institutets kompetens hör även planering, utformning, konstruktion, drift och underhåll av vägar och järnvägar.

Bygg- och bostadsrelaterad forskning och utveckling bedrivs även vid t.ex. *Institutet för Bostads och Urbanforskning*, IBF, Uppsala Universitet och vid IVL, *Svenska Miljöinstitutet AB*.

Organ för innovationssamverkan mellan aktörgrupper

Initiativ till forsknings- och utvecklingsprojekt i byggsektorn initieras inte enbart av industrin eller högskoleväsendet utan även genom innovationssamverkan mellan olika aktörer och aktörsgupper. I Sverige finns det flera mötesplatser för diskussion mellan olika aktörsgupper i det byggrelaterade innovationssystemet.

Byggsektorns InnovationsCentrum (BIC) är ett nytt initiativ. BIC avser att utveckla byggsektorn tillsammans med medlemmarna genom att skapa förutsättningar för och genomföra innovationsprocesser inriktade på slutkundnytta, hållbar tillväxt och lönsamhet. På de fyra orter där det bedrivs avancerad byggrelaterad högskoleutbildning finns det etablerade fora där högskola, företag och myndigheter möts: *Centrum för Management i Byggsektorn* (Göteborg), *ByggForum Nord* i Luleå, *Byggrådet* i Lund och *KTH Bygghälsa* i Stockholm. Intresseorganisationen *Sveriges Byggindustrier* (BI) samordnar bransch- och arbetsgivarverksamheten för drygt 2 300 bygg-, anläggnings- och specialföretag. *FoU-Väst*, som är ett utskott inom BI Region Väst, initierar, stöttar och driver årligen cirka trettio forsknings- och utvecklingsprojekt. BI avser att etablera liknande utskott även inom övriga regioner. *Ingenjörsvetenskapsakademien* (IVA) driver genom sitt *Anläggningsforum* en studie, stödd av Banverket och Vägverket, som underlag för beslut om nationell samverkan mellan högskolor, företag, organisationer och myndigheter inom anläggningsområdet i syfte att skapa förutsättningar för forskning, utveckling, utbildning och information. IVA:s *Byggherrefrågoråd* verkar samtidigt för att utbildningen i samhället anpassas till byggherrefunktionens behov och att detta sker genom samverkan mellan högskolor och andra aktörer inom sektorn som verkar för kompetensutveckling.

Samverkansprogram med doktorandprojekt

Kring mitten av 1990-talet tillkom flera samverkansprogram där statliga finansörer, ett antal vanligtvis stora företag och flera högskolor gemensamt åstadkommit projekt som oftast varit kopplade till forskarutbildning. Flera av programmen har vart och ett mer än tio industridoktorander anknutna. Några av de viktigaste av dessa program kan nämnas som exempel.

Programmet *Konkurrenskraftigt Byggande* syftar till att stärka svensk byggsektors kompetens och internationell konkurrenskraft genom att förse företag i byggsektorn med ett betydande antal forskarutbildade. Industriprogrammet *Infrastruktur – väg, bro, tunnel* – skall skapa en mer effektiv byggprocess genom integrering av processer över livscykeln. *IT Bygg&Fastighet 2002* har haft som syfte att utveckla en gemensam IT-plattform för svenska bygg- och fastighetsföretag som möjliggör för företagen att öka kundnyttan genom bättre marknadskommunikation, större effektivitet, högre kvalitet och lägre kostnader. *Kretsloppsanpassat byggande* har avsett byggnaden i ett livstidsperspektiv och dess inverkan på omgivande miljö. *Byggnaden och innemiljön* behandlar byggnadsmaterialens och byggnadsteknikens påverkan på luftkvaliteten och byggnadsstommens betydelse för ljudmiljön och upplevelsen av stabilitet. *Centrum för forskning och utbildning i drift och underhåll av infrastruktur* (CDU) har bildats i syfte att samla, bygga upp, vidareutveckla och vidmakthålla kompetens inom drift och underhåll av infrastruktur, i första hand den landbaserade trafikens anläggningar, det vill säga gator, vägar, järnvägar och flygfält.

7.5 Finansiering av forskning och utveckling

Finansiärer i det byggrelaterade innovationssystemet utgörs av statliga myndigheter statliga och privata stiftelser samt samarbetsorgan inom näringslivet. Riskkapitalfinansiering spelar en underordnad roll i detta system.

Forskning och utveckling i Sverige stöds i första hand av följande aktörer.

Forskningsrådet för miljö, areella näringar och samhällsbyggande, FORMAS, har till uppgift att främja och stödja grundforskning och behovsstyrd forskning inom områdena miljö, areella näringar och samhällsbyggande.

Vägverket är en betydande finansiär av byggrelaterad forskning och utveckling och skall särskilt verka för att samhällsmotiverad tillämpad forsknings-, utvecklings- och demonstrationsverksamhet inom vägtransportsystemet planeras, initieras, genomförs, dokumenteras och utvärderas samt att resultaten sprids.

Boverkets Byggkostnadsforum kan sedan 1 januari 2002 stödja pilotprojekt som på ett nytt sätt söker få ner boendekostnaderna

vid nybyggnad av hyresbostäder samtidigt som projekten främjar ekologisk hållbarhet.

Uppgiften för VINNOVA är att främja hållbar tillväxt för näringsliv, samhälle och arbetsliv genom utveckling av effektiva innovationssystem och finansiering av behovsmotiverad forskning och utveckling.

Energimyndigheten stöttar forskning och utveckling för ny kunskap kring tillförsel, omvandling, distribution och användning av energi. Stöd lämnas även till pilot- och demonstrationsanläggningar där ny teknik prövas. Energimyndigheten har även genomfört ett antal teknikupphandlingstävlingar för att få fram mer energieffektiv teknik.

Stiftelsen för Strategisk Forskning stöder tillsammans med Formas och ett antal företag programmet Konkurrenskraftigt byggande, där det ingår en forskarskola. *Stiftelsen för Kunskaps- och Kompetensutveckling* (KK-stiftelsen) stöder en företagsforskarskola i Lund på temat Byggnaden och Innemiljön. Programmet Kretsloppsanpassat byggande, som har stötts av *Stiftelsen för Miljöstrategisk Forskning* (MISTRA), är under avslutning.

Svenska Byggbranschens Utvecklingsfond (SBUF) verkar för att utveckla byggprocessen så att det skapas bättre affärsmässiga förutsättningar för entreprenörer och installatörer att utnyttja forskning och driva utvecklingsarbete. Bakom denna fond står Sveriges Byggindustrier, VVS-Installatörerna, Ledarna, Svenska Byggnadsarbetareförbundet och SEKO. Fondens verksamhet finansieras genom avgifter från omkring 3 000 företag. SBUF samfinansierar även projekt med statliga finansiärer och olika stiftelser.

EU:s femte ramprogram för forskning och utveckling (1998–2002) stödjer mer än hundra byggrelaterade projekt i anslutning till flera teman. I ett antal av dessa projekt finns det svenska deltagare.

7.6 Kommissionens bedömning

Ett genomgående tema i kommissionens utfrågningar har varit att byggsektorn inte använder den kunskap som finns. Många har vittnat om att ”byggsektorn aldrig lär sig” och att samma fel upprepas om och om igen. Trots att riskerna med att använda oprövad teknik och oprövade material i dag är väl kända, upptäcks nya allvarliga problem till följd av att så ändå sker.

Det kan finnas flera orsaker till att befintlig kunskap inte används i större omfattning. Det hänger samman med att utbildningsnivån i byggsektorn är låg, att sektorn av tradition är förändringsobenägen och att man därför har svårt för att ta till sig ny kunskap. Ett systematiserat återförande av kunskap från förvaltning till produktion förekommer bara i begränsad utsträckning.

Ett annat skäl till att byggsektorn inte använder den kunskap som finns är att kunskapen är fragmenterad, svåråtkomlig och oöverblickbar. Kommissionens bedömning är att det är i det närmaste omöjligt att överblicka och utvärdera den oerhörda mängd information som strömmar från och genom alla byggsektorns kunskapskällor.

Forskarna vid landets större universitet och högskolor säger sig allmänt ha fått kraftigt minskade resurser. Det förekommer allt oftare att professorerna inte längre är fast anställda utan adjungeras med stöd av näringslivs pengar. Få högskolor bedriver i dag forskning i huvudsak finansierad med egna medel, man är istället starkt beroende av externa medel. I Gävle bedriver dock Institutet för bostads- och urbanforskning, IBF, omfattande bostadsforskning, i huvudsak finansierat med fakultetsanslag. Den allmänna uppfattning som delgivits kommissionen är dock att "ingen tar ett helhetsgrepp" utan att utvecklingen går mot en allt mer splittrad och svårhanterlig situation för stödet till forskning och utveckling på byggområdet.

Kommissionen konstaterar att utbildning, forskning och kunskaps spridning inom byggsektorn i och för sig är ett problemområde som behöver åtgärdas men att detta samtidigt kräver insatser och förändrade attityder och förhållningssätt inom hela sektorn för att ge effekt. Även om forskningen fått minskade resurser under de senare åren så används inte den nya kunskap som ändå genereras i tillräcklig omfattning. Det är tveksamt om byggbranschen själv uppfattar sig som den kunskapsintensiva bransch med behov av att löpande följa kunskapsutvecklingen som den egentligen borde vara.

Samhällets och byggsektorns kanske största utmaning i den närmaste framtiden blir emellertid att vidta snabba och effektiva åtgärder med anledning av den senaste tidens allt mer alarmerande rapporter om kommande arbetskraftbrist inom alla yrkeskategorier i sektorn. Utbildningen på alla nivåer måste bli attraktiv, vilket inte bara bestäms av utbildningens innehåll utan även av den yngre generationens uppfattning om branschen som sådan.

8 Svart arbetskraft och andra skattefrågor

8.1 Bakgrund

RSV startade våren 1996 Riksprojektet som initialt omfattade kontroll av stora byggprojekt. Någon specifik inriktning mot kontroll av svart arbetskraft fanns inte utan syftet var att på ett tidigt stadium verka för att samtliga företag som var verksamma i stora infrastrukturprojekt skulle redovisa skatter och avgifter i enlighet med gällande bestämmelser.

I samband med denna kontroll kunde utredarna notera att det inom vissa delar av byggsektorn (installationsbranschen) förekom en omfattande handel med svart arbetskraft. Dessa iakttagelser gjorde att RSV i slutet av 1998 träffade en överenskommelse med Ekobrottsmyndigheten om att inleda en omfattande kartläggning i syfte att identifiera vilka företag/personer som i organiserade former tillhandahöll svart arbetskraft inom byggbranschen.

Sedan mars 2000 drev skatteförvaltningen därefter i samverkan med Ekobrottsmyndigheten ett riksomfattande kontrollprojekt inom Riksprojektet i syfte att stoppa den organiserade handeln med svart arbetskraft inom främst installationsbranschen (bygg). En redogörelse för Riksprojektets iakttagelser jämte förslag på dels hur det fortsatta arbetet borde bedrivas, dels vilka ändringar som behövs i gällande regelsystem återfinns i RSV:s rapport 2001:9, "Riksprojektet – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen". Denna rapport sändes ut på remiss av Finansdepartementet. En redogörelse av remissvaren återfinns under avsnitt 8.4.3. Därefter uppdrog Regeringen åt RSV att utreda förutsättningarna för att införa ett sådant system med skyldighet att göra entreprenadavdrag som föreslagits i rapporten.

Som inledningsvis nämnts beslutade regeringen den 13 juni 2002 att överlämna såväl RSV:s rapport om kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen (RSV Rapport 2001:9) jämte remissvar samt verkets fördjupade utredning avseende skyldighet att göra skatte-

avdrag för underentreprenörer (RSV Rapport 2002:6) till kommissionen.

8.2 Problembeskrivning

Problemet med svart arbetskraft är inget som endast rör byggsektorn. Av t.ex. Branschsaneringsutredningens huvudbetänkande framgår att även t.ex. städ- och flyttbranschen har problem med att oseriösa uppdragstagare slår ut seriösa företag genom att inte betala skatter och avgifter.¹ Det kan därför inte uteslutas att man på sikt kommer att överväga att åtgärder även bör omfatta också andra branscher än de inom byggsektorn.

Problemen inom byggsektorn är inte heller något specifikt för Sverige. Vissa sektorer har inom hela EU problem med svart arbetskraft, varav byggsektorn är en. Byggsektorn tillsammans med andra traditionella sektorer såsom jordbruk, detaljhandel, catering och hushållstjänster (karakteriserade av arbetsintensiv produktion och lokala ekonomiska kretslopp) anses utgöra de sektorer där den största delen av odeklarerat arbete utförs inom EU.² Olika system för att stävja problemet med svart arbetskraft har vidtagits i många länder i Europa. I t.ex. Nederländerna införde man redan 1982 bestämmelser om betalningsansvar inom bl.a. byggsektorn som i korthet innebär att betalningsansvar åvilar alla entreprenörer i en entreprenörskedja. Irland har ett system med skatteavdrag och uppgiftsskyldighet för uppdragstagare inom tre olika sektorer; bygg- och anläggningssektorn, skogsbruket och köttproduktionen. Dessa system samt andra lösningar som genomförts i Norge, Tyskland, Storbritannien och Belgien beskrivs under avsnitt 8.3.

Förekomsten av svart arbetskraft medför många olika problem ur olika aspekter. De som främst drabbas är de som också ansvarar för problemet, dvs. byggsektorn själv. Trots att givetvis många företagare försöker bedriva en seriös verksamhet, drabbas hela sektorn av förlorat anseende på grund av den relativt sett höga förekomsten av svart arbetskraft. Omfattningen medför även att konkurrensen sätts ur spel. Det är omöjligt för en seriös företagare att konkurrera med de företag som väljer att avlöna delar av sin personal med svart lön. Att konkurrensen inte kan ske på lika villkor för de mindre byggföretagen borde anses som ett stort problem inom byggsek-

¹ SOU 1997:111 t.ex. s. 256 och s. 348 f.

² Europeiska kommissionens meddelande om odeklarerat arbete, COM (98) – 219, s. 7.

torn. Möjligheten att etablera sig påverkas givetvis också när konkurrensen inte sker på lika villkor. De som främst drabbas av dessa problem är givetvis de seriösa företagen.

Ur arbetstagarens synvinkel innebär det ett stort risktagande att arbeta med svart lön. De saknar t.ex. försäkringsskydd om de skadar sig på arbetsplatsen eller arbetslöshetsförsäkringar om de blir utan arbete och inte i övrigt har någon anställning. Inkomsten är varken sjukpenning- eller pensionsgrundande. De får således ingen pension utöver grundpensionen såvida inte arbetstagaren har frivillig, privat försäkring. De som utför svart arbete och som normalt inte är aktiva på arbetsmarknaden förlorar alla de förmåner som ett formellt anställningskontrakt ger, såsom utbildning, speciell yrkesprofil, löneförhöjning och en företagstillhörighet. Dessa personer kan även komma att få svårt att få andra arbeten. De har inte heller något anställningsavtal att stödja sig på om det uppstår problem.

För den enskilde som anlitar svart arbetskraft innebär det givetvis också stora risker med att anlita svart arbetskraft. På grund av avsaknaden av garanti vid eventuella fel eller brister riskerar den som anlitar svart arbetskraft att få stora kostnader för att åtgärda felen eller bristerna.

Skatteundandraganden medför givetvis även att statsfinanserna blir lidande. De intäktsförluster som därmed uppstår avseende skatter och sociala avgifter ger konsekvenser för den skattefinansierade offentliga sektorn. Minskade intäkter kan medföra en sänkning av nivån på de tjänster som stat, kommun och landsting kan tillhandahålla. Detta kan i sin tur, om det får tillräckligt stor omfattning, få den konsekvensen att stat, kommun och landsting tvingas höja skatterna för att kunna fortsätta tillhandahålla tjänsterna.

Enligt RSV:s kartläggning, som endast omfattade installationsbranschen, kunde de förlorade intäkterna i uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt uppskattas till mellan 2 och 2,5 miljarder kronor årligen. Verkets uppfattning var också att en mycket stor del av den organiserade handeln med svart arbetskraft ändå inte kunnat identifieras i projektet. RSV gör ingen uppskattning av omfattningen av den svarta arbetskraften i hela sektorn, men är oroade inför omfattningen. Man anser att den organiserade handeln med svart arbetskraft inom byggsektorn fått en sådan omfattning att det krävs radikala lagstiftningsändringar för att komma till rätta med problemet och att det inte är realistiskt att tro att vare sig myndighetens kontroll- och informationsinsatser eller den självsanering som pågår inom branschen är tillräckliga åtgärder för att

komma till rätta med skattefusket inom byggbranschen.³ Även om omfattningen av problemet är tvistigt, anser även företrädare för byggsektorn att det är ett problem av sådan omfattning att åtgärder måste vidtas.

En ytterligare synpunkt på problemet är att om skatteundandragandena upptäcks, är det ofta på så sent stadium att det är för sent att göra ett ansvar gällande mot företagen. Företagen har redan försatts i konkurs eller upplöst på annat sätt. Möjligheterna att göra annan ansvarig är dessutom ofta begränsade om uppdragstagaren har en F-skattsedel.

Enligt de iakttagelser som gjorts i Riksprojektet har skatteundandragandet satts i system i vissa delar av byggbranschen och man kan i dessa delar beskriva skattefusket som organiserad handel med svart arbetskraft. Olika konstruktioner med fristående uppdragstagare – underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led – används i syfte att försvåra för skattemyndigheten att upptäcka och utreda skatteundandragandet.⁴ En form av skatteundandragande visade sig gå till på så vis att uppdragstagaren endast tillhandahöll fakturor åt uppdragsgivaren, dvs. transaktionen gav sken av att uppdragstagaren tillhandahöll arbetskraft. I praktiken var dock personalen anställd hos uppdragsgivaren. I dessa fall var det alltså frågan om osanna fakturor. Den vanligaste formen av härva var enligt kartläggningen att företagen ställde ut fakturor till fler än en uppdragsgivare. Dessa företag, som oftast återfinns i tredje eller fjärde led i en entreprenadkedja, existerar många gånger mycket kort tid och försvinner om skattemyndigheten intresserar sig för bolaget. Däremot upphörde inte uppdragsgivarna att köpa in svart arbetskraft utan dessa anlidade omgående ett nytt företag, som ofta finns i beredskap för att ta över verksamheten. I praktiken innebär det att när myndigheten väl får del av en uppgift har verksamheten redan lyfts över till ett annat bolag och skatter och avgifter betalas aldrig. En annan typ av härva som noterades var att det finns företag som har som enda syfte att utfärda osanna fakturor för att täcka upp någon lönekostnad eller annan förmån hos olika företag.

Kommissionen är medveten om att problemet med svart arbetskraft inte är något problem som endast omfattar företag. Det är också så att svart arbetskraft förekommer i alltför hög utsträckning

³ RSV:s rapport 2001:9, RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, ss. 7 och 11 och rapport 2002:6, Svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 17.

⁴ RSV:s Rapport 2001:9, RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 43.

vid privatpersoners köp av byggtjänster. Detta är dock två problem som var för sig kan behöva olika lösningar.

Sammanfattningsvis kan kommissionen konstatera att svart arbetskraft är av sådan art och förekommer i sådan omfattning att åtgärder måste vidtas mot bakgrund av de konsekvenser det har för bl.a. konkurrensen, nyetableringar, arbetstagare och det allmänna. Att andra länder i Europa i stor omfattning valt att införa olika system för att motverka förekomsten av svart arbetskraft stöder givetvis denna uppfattning.

8.3 System i andra länder

8.3.1 Norge

Norskt näringsliv har behov av att engagera utländska uppdragstagare och utländska arbetstagare, dels på grund av att man under längre perioder har brist på arbetskraft i landet, dels för att man har behov av expertis som saknas på vissa områden. Detta är speciellt märkbart under högkonjunktur när investeringarna både på kontinentalsockeln och på land är stora, vilket har varit fallet under senare år. Men det är inte bara näringslivet som har behov av utländsk arbetskraft, det gäller i hög grad också den offentliga sektorn.

Norska skattemyndigheter behöver få kännedom om vem som har intäkter från verksamhet eller arbete i Norge eller på den norska kontinentalsockeln. Detta behov kan bara tillfredsställas genom att den som engagerar den utländska arbetskraften ger upplysningar om såväl ingångna avtal som arbetstagare. Behovet har varit och är störst inom de områden där verksamheter och arbetstagare uppträder temporärt inom norskt beskattningsområde, i 6 kap. 10 § lov om ligningsförvaltning (ligningsloven) angivna som sockelområdet och byggnads- och monteringsarbete i riket.

Upplysningsplikt

Upplysningsplikten gäller alla näringsidkare och offentliga organ som ger någon ett uppdrag på kontinentalsockeln eller på plats för byggnads- eller monteringsarbete i Norge, samt uppdrag i anknytning till dessa. Plikten åligger såväl norska som utländska uppdragsgivare som driver sin verksamhet eller delar av sin verksamhet inom norskt beskattningsområde.

Uppgiftsplikten för utländska uppdragsgivare gäller oavsett eventuellt skatteavtal som Norge må ha med vederbörandes hemland. Plikten är inte heller avhängig huruvida den utländska uppdragsgivaren är skattskyldig i Norge. De bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning som finns i skatteavtalen har således ingen bäring på nu aktuell upplysningsplikt. Upplysningar skall lämnas oavsett uppdragets varaktighet. Uppdragstagare som bara levererar varor, utan att utföra arbete på norskt territorium eller på kontinentalsockeln, faller utanför bestämmelserna.

Upplysningarna skall lämnas självmant, vilket innebär att de skall lämnas på eget initiativ utan krav från skattemyndigheterna. Det bör observeras att skattskyldighet och skyldighet att inge självdeklarationer till Norge kan uppkomma även om det inte föreligger upplysningsplikt enligt ovan. Eventuella ändringar i uppdragets omfattning skall också rapporteras.

Upplysningsplikten omfattar:

- uppdrag på kontinentalsockeln samt
- uppdrag lämnade till utländska personer på plats för byggnads- eller monteringsarbete i Norge.

Uppdragstagare

För verksamhet på kontinentalsockeln skall upplysningar lämnas om alla uppdrag som lämnas till norska eller utländska uppdragstagare. Upplysningar skall också lämnas av uppdragstagare som utför uppdrag i anknytning till huvuduppdraget oavsett om uppdraget utförs på land eller sockel. Alla företag som använder sig av uppdragstagare är skyldiga att sörja för att upplysningar lämnas om alla uppdragstagare längre ned i kedjan som får uppdrag. För byggnads- och monteringsverksamhet i riket är upplysningsplikten begränsad till att omfatta uppdragstagare som är bosatta/hemmahörande i utlandet. En norsk underentreprenör i kedjan undanröjer inte upplysningsplikten rörande underliggande utländska entreprenörer. Upplysningarna som skall lämnas på särskilt formulär är omfattar bl.a. uppdragsgivarens och uppdragstagarens officiella namn, organisationsnummer och adress i Norge och i utlandet, avtalsbelopp/avtalstyp/antal arbetstagare plats där arbetet utförs, kommun och ev. fartyg, datum för uppdragets början och förmodat slutdatum.

Arbetstagare

Uppdragsgivare skall utan föreläggande lämna upplysningar, inte bara om uppdragstagare enligt ovan, utan också om arbetstagare med anknytning till uppdrag på kontinentalsockeln eller uppdrag på plats för byggnads- eller monteringsarbete i riket. Upplysningar skall lämnas om arbetstagare hos såväl den primäre uppdragstagaren som eventuella underentreprenörer. Uppdragsgivarna skall lämna upplysningar också om egna arbetstagare som har anknytning till ovannämnda uppdrag. Upplysningsplikten gäller beträffande utländsk arbetstagare som är anställd hos norsk uppdragstagare. Den begränsningen gäller dock att upplysningsplikten inte omfattar norska medborgare som är anställda av person bosatt i Norge eller bolag hemmahörande i Norge.

Det finns möjlighet att ingå avtal mellan flera uppdragsgivare, eller mellan uppdragsgivare och uppdragstagare, om att upplysningar skall lämnas av endast en av dem. Uppgift om sådant avtal bör delges skattemyndigheten tillsammans med upplysningarna. Avtalen fritar emellertid inte från ansvar i något led för att upplysningar blir lämnade.

Upplysningarna skall på särskilda formulär utan föreläggande sändas till "Sentralskattekontoret for utenlandssaker" (SFU) när avtal ingåtts, dock senast 14 dagar efter det att uppdraget påbörjats.

Vite

När SFU får kännedom om att upplysningar rörande uppdragstagare eller arbetstagare inte lämnats fastän så bort ske, kan det utdömas ett *dagligt löpande vite* till dess att upplysningar lämnas.

Ansvarighet för skatt

Om ovannämnda upplysningar inte inkommer i rätt tid, kan den som inte har uppfyllt sin upplysningsplikt, göras ansvarig för förfallen, men inte inbetald skatt som påförts en uppdragstagare och/eller dennes arbetstagare. Ansvaret omfattar också bristande inbetalning av förfallen, ej inbetald arbetsgivaravgift, när den bristande inbetalningen kan antas ha sin grund i den ej fullgjorda upplysningsplikten.

Förseningsavgift

Om upplysningar lämnas för sent eller inte alls kan SFU påföra förseningsavgift. Avgiften uppgår för närvarande till 150 kronor per dag vid för sena eller uteblivna upplysningar rörande uppdragstagare, dock maximalt 75 000 kronor, motsvarande 500 dagars försening. När det gäller för sena eller uteblivna upplysningar rörande arbetstagare uppgår avgiften till 30 kronor per dag, dock högst 15 000 kronor, också här motsvarande 500 dagars försening. Vite och förseningsavgift kan inte samtidigt utgå för samma underlåtelse och samma tidsperiod.

8.3.2 Nederländerna

Kedjeansvar

I syfte att säkerställa uppbörden av personalskatter och socialavgifter vid entreprenadarbeten, införde Nederländerna 1982 bestämmelser som innebär att betalningsansvar åvilar alla entreprenörer oavsett på vilken nivå i entreprenörskedjan de befinner sig, s.k. kedjeansvar. Regelverket är ett led i de nederländska antimissbruksbestämmelserna i vilka även finns ett kedjeansvar för dem som anlitar tillfällig arbetskraft (personaluthyrning) och ansvar för företagsledare/tidigare företagsledare.

Kedjeansvarsreglerna är inte begränsade till byggbranschen utan gäller också för övriga branscher och industrier, exempelvis metallindustrin. Reglerna är däremot begränsade till fall där en entreprenör utför ett materiellt arbete för en uppdragsgivare och detta sker mot ett s.k. "pris att betala". Begreppet materiellt arbete är inte alltid så lätt att avgränsa men för det mesta skall ett dylikt arbete resultera i en konkret och påtaglig produkt. Till arbete av detta slag hör följaktligen bl.a. byggnadsarbeten, väganläggningsarbeten, schaktning samt tillverkning/produktion av kläder. Även tjänster såsom paketering av varor och städning hör hit. Motsatsen till materiellt arbete är sådant som ger upphov till produkter som är till övervägande delen knutna till en viss person. Det är arbete av intellektuellt slag, resultatet av främst tankeverksamhet, såsom exempelvis resultatet av en författares eller en musikers arbete.

Eigenbouwer

Den nu aktuella särskilda lagstiftningen är tillämplig, inte bara på entreprenörer och underentreprenörer, utan också på vad holländarna kallar "eigenbouwer" samt försäljare av framtida, ännu ej producerade, varor. Såsom eigenbouwer anses varje företagare som utan uppdrag från annan och utan att ett anställningsförhållande föreligger, men inom ramarna för den normala verksamheten i företaget, utför materiellt arbete. En eigenbouwer jämförs således med en entreprenör vad gäller reglerna om kedjeansvar. Exempel på en eigenbouwer är en producent som i egen regi utför en viss del av produktionen/tillverkningen, t.ex. paketering av produkterna. Om denna del av arbetet, helt eller delvis läggs ut på entreprenad, så gäller bestämmelserna om kedjeansvar för eigenbouwer. Den producent, som låter bygga om sin näringsfastighet utan att detta hör till företagets normala arbetsuppgifter, är dock inte att betrakta som eigenbouwer.

Försäljare av en framtida, ännu ej producerad, produkt

När någon säljer en produkt som han ännu inte har tillverkat, kan denne vara att anse som underentreprenör inom ramen för kedjeansvaret under förutsättning att försäljningen av produkten utgör en följd av eller sker i samband med det arbete som skall utföras. Om exempelvis en entreprenör har antagit ett uppdrag att bygga ett hus och därvid är tvungen att köpa in särskilda trappor och fönsterkarmar från en person som inte bara säljer dessa varor utan också konstruerar dem, så är denne försäljare att betrakta som en sådan underentreprenör på vilken reglerna om kedjeansvar är tillämpliga. Motsatsvis är en person, som bara säljer ifrågavarande trappor och fönsterkarmar utan att dessförinnan ha tillverkat dem, inte att anse som underentreprenör och faller därmed utanför ansvarsbestämmelserna.

Personaluthyrning

Vid uthyrning av personal anses arbetstagarna, liksom i Sverige, anställda av uthyraren vilken följaktligen har att verkställa skatte- och socialavgiftsbetalningar avseende den uthyrda personalen. Detta hindrar inte att också personalinhyraren, vid bristande betalning

från uthyrarens sida, är ansvarig för de skatter och arbetsgivaravgifter som uthyraren är skyldig. Detta betalningsansvar ligger emellertid utanför det kedjeansvar som enligt ovan gäller för entreprenörer. Eftersom det kan vara svårt att särskilja entreprenader och uthyrning av arbetskraft åberopas normalt båda bestämmelserna vid processer.

Vem ansvarar för vem i kedjan?

När en entreprenör lägger ut arbete på någon annan är entreprenören fortfarande solidariskt ansvarig för de personalskatter och avgifter som underentreprenören skall betala i samband med det arbete som lagts ut på honom. Underentreprenören i sin tur kan lägga ut arbetet eller en del därav på någon annan underentreprenör. Entreprenören är då solidariskt ansvarig även för denne underentreprenörs skatter och avgifter liksom för eventuellt ytterligare underentreprenörers skatter och avgifter. Varje underentreprenör är sedan i sin tur solidariskt ansvarig för dessa belopp för de olika underentreprenörer som han har lagt ut arbete på och eventuella därpå följande underentreprenörer. På detta sätt uppstår en kedja av ansvariga entreprenörer vilka alla är inblandade i ett visst arbete.

Om en av underentreprenörerna i denna kedja inte betalar de skatter och avgifter som åligger honom så kan de entreprenörer som finns tidigare i kedjan hållas ansvariga för dessa. Sålunda kan alltså flera entreprenörer hållas ansvariga samtidigt. Uppdragsgivaren är dock i normalfallet inte ansvarig. Det är bara sådan uppdragsgivare som enligt ovan är att betrakta som eigenbouwer som kan hållas ansvarig enligt kedjeansvarsreglerna. Frågan huruvida vederbörande är att betrakta som eigenbouwer eller sådan uppdragsgivare som faller utanför kedjeansvarsreglerna är ibland så komplicerad att den kan behöva prövas av domstol.

Exempel:

Uppdragsgivareentreprenör A-(under)entreprenör B-(under)entreprenör C

A är ansvarig för B och C. B är ansvarig för C. Uppdragsgivaren är inte ansvarig.

I vilken ordning hålls olika berörda entreprenörer ansvariga?

Skattemyndigheten och "socialavgiftsmyndigheten" skall kunna hålla entreprenören ansvarig bara om underentreprenören inte betalar de för honom utestående skatterna och avgifterna m.m. När någon i kedjan hålls ansvarig håller sig myndigheterna normalt till den ordning som de olika "länkarna" har i kedjan. Man vänder sig i första hand till den entreprenör som har slutit avtal med den underentreprenör som inte har betalat in skatterna och avgifterna.

Denna utgångspunkt kan dock frångås om:

- en eller flera av underentreprenörerna har handlat vårdslöst
- skulden, genom att man följde den vanliga ordningen i kedjan, skulle förbli obetald. I sådana fall kan alla underentreprenörer i kedjan hållas simultant ansvariga.

Ansvar för en utländsk entreprenör

Regelverket utesluter inte att även en utländsk entreprenör skulle kunna göras betalningsansvarig för skatter som hans underentreprenörer i Nederländerna skall betala även om rättsläget i detta avseende förefaller en aning osäkert. Beträffande avgifterna så har rättspraxis numera klargjort att det är möjligt att hålla en utländsk entreprenör ansvarig om denne har någon anknytning till Nederländernas socialförsäkringslagstiftning. Så är fallet när arbetstagare, som är försäkrad i Nederländerna, arbetar i Nederländerna och är anställd av en holländsk underentreprenör.

Ansvar beträffande i kedjan inhyrd personals skatter och avgifter

Man måste skilja mellan ansvaret vid inhyrning av personal och kedjeansvaret. Underentreprenören som hyr in personal är solidariskt ansvarig för de skatter och avgifter som personaluthyraren är skyldig, ett ansvar som inhyraren dock kan friskriva sig från genom att vissa villkor uppfylls. Om personalinhyraren/underentreprenören hålls ansvarig för obetalda skatteskulder och avgifter som uthyraren har och inhyraren inte betalar så är, enligt reglerna om kedjeansvar, även de entreprenörer som finns ovanför honom i kedjan ansvariga för denna skuld.

Exempel:

Uppdragsgivareentreprenör A-(under)entreprenör B-(under)entreprenör C, inhyrare D, uthyrare.

C är ansvarig för D. B är ansvarig för C och A är ansvarig för B och alla efterföljande underentreprenörer.

Undantag från ansvar

I vissa fall kan man inte klandra någon för att skatterna och avgifterna inte betalas. Detta kan hända när det är fråga om oförutsedda händelser som är allmänt rådande, såsom t.ex. en plötsligt försämrad ekonomisk situation eller extremt försämrade väderleksförhållanden. Om detta är orsaken till att skatterna och avgifterna inte har betalats och den drabbade underentreprenören har gjort vad han kunnat för att stå emot t.ex. en försämrad ekonomisk situation så kan ingen av entreprenörerna i kedjan hållas ansvarig.

Det finns ytterligare två fall när entreprenören inte kan hållas ansvarig för underentreprenörernas skatter och avgifter, nämligen:

- 1) Underentreprenören utför övervägande delen av eller hela det arbete som han har tagit på sig inom sitt företag. Detta undantag gäller dock inte för annan klädproduktion än skoproduktion.

Exempel:

Underentreprenören har ett företag som arbetar med bearbetning av text och det arbete som har lagts ut på honom omfattar till mer än 50 procent av arbetstiden textarbete som han utför i sina egna lokaler. Han är nu inte ansvarig för de skatter och avgifter som har med det arbete han utför att göra.

- 2) Två parter sluter ett avtal om överlåtelse av en befintlig vara. De avtalar att säljaren skall utföra ett arbete i samband med denna försäljning som underentreprenör. Arbetet som skall utföras på föremålet är av underordnad betydelse.

Exempel:

En entreprenör köper hos en producent dörrar som kan levereras från ett lager. Samtidigt avtalar parterna om att producenten skall montera dörrarna. Producenten är underentreprenör för monteringen. I förhållande till tillverkningen av dörrarna är dock själva monteringen av underordnad betydelse. Entreprenören är därför inte ansvarig för betalningen av skatter och avgifter som skulle ha uppkommit i samband med monteringen av dörrarna.

Samspel mellan företagsledningens ansvar och kedjeansvaret

Om underentreprenören är en juridisk person kan ibland såväl ledningen för dessa underentreprenörer som underentreprenörerna själva hållas ansvariga enligt kedjeansvarsreglerna. I princip skall först företagsledningen hållas ansvarig.

Ansvarsbegränsning genom spärrat konto

Entreprenören kan skydda sig mot ansvar genom att använda sig av ett spärrat konto. Det spärrade kontot är frivilligt, dvs. det är inte obligatoriskt att använda sig av ett sådant konto. Det spärrade kontot är ett särskilt konto som en underentreprenör har. För att få öppna ett sådant konto måste underentreprenören först sluta ett avtal om detta. Avtalsparter är underentreprenören, banken, skattemyndigheten och "socialavgiftsmyndigheten". Entreprenören kan till underentreprenörens konto överföra/betala in de belopp som motsvaras av de upplupna skatterna och avgifterna som belöper på det arbete som han har lagt ut på underentreprenören. De pengar som entreprenören på detta sätt betalat in på underentreprenörens konto kan endast användas till att betala skatter och avgifter.

Om underentreprenören i sin tur lägger ut arbete på en annan underentreprenör så får han dock även använda kontot till att girera pengar till sin egen underentreprenörs spärrade konto. Dessa betalningar får i sin tur inte täcka annat än de skatter och avgifter som belöper på det arbete som lagts ut på underentreprenörens underentreprenör. Underentreprenören får bara använda sig av ett enda spärrat konto för de olika uppdrag han åtar sig. På det spärrade kontot kan alltså pengar betalas in från flera olika entreprenörer.

En egenföretagare utan egen personal kan inte öppna ett spärrat konto eftersom han inte har någon personal anställd och därför inte behöver betala in varken personalskatter eller avgifter. Om emellertid en sådan egenföretagare måste lägga ut arbete på en underentreprenör, som kanske har egen anställd personal vilken kommer att utföra arbetet, kan dock även denne egenföretagare betala in pengar, som härrör från det arbete som lagts ut på underentreprenören, från sitt "fria" konto till underentreprenörens spärrade konto.

Friskrivning vid transfereringar till det spärrade kontot

När en entreprenör har betalat in ett belopp som skall täcka de aktuella skatterna på sin underentreprenörs spärrade konto så kan han, under vissa förutsättningar, få ett slags friskrivning från ansvar. Följande villkor, som skattemyndigheten prövar, måste därvid vara uppfyllda:

- fakturan från underentreprenören måste uppfylla vissa villkor, bl.a. måste det framgå vilket datum avtalet slöts samt den tidsperiod under vilken arbetet skall utföras
- när entreprenören betalar till underentreprenörens konto måste fakturanumret och även andra uppgifter som kan identifiera fakturan anges
- av entreprenörens administration måste information om den aktuella fakturan kunna återfinnas samt måste entreprenören hålla ordning på, och kunna ta fram, den redovisning av antalet arbetade timmar som ligger till grund för ansvarets fastställande.

När alla dessa villkor är uppfyllda vid inbetalningen är entreprenören befriad från ansvar för obetalda skulder av aktuellt slag till belopp motsvarande vad som betalats in. Detta gäller även i fall då beloppet i slutfasen av någon anledning inte når skattemyndigheten. Detta gäller dock endast under förutsättning att entreprenören inte visste, eller rimligen kan ha anat/förstått att underentreprenören inte skulle komma att använda de pengar som betalats in på det spärrade kontot till att betala de skulder som entreprenören avsett att täcka.

Den verkställande myndigheten kommer att beakta inbetalningen endast om:

- det av fakturan som underentreprenören har utställt klart framgår vilket arbete inbetalningen avser samt, där så är möjligt, avtalets nummer eller annat kännetecken samt den tidsperiod under vilken arbetet har utförts
- avtalets nummer eller annat kännetecken framgår av inbetalningen, varigenom avtalet kan återfinnas i entreprenörens administration
- entreprenörens administration uppfyller villkoren i kapitel 7.

Begäran /ansökan om spärrat konto

Underentreprenör som vill öppna ett konto ansöker skriftligen härom på blankett enligt fastställt formulär "Ansökan om spärrat konto" hos den verkställande myndigheten. Kontot öppnas genom att det sluts ett avtal i vilket skattemyndigheten, "socialavgiftsmyndigheten", banken och underentreprenören är parter. I detta avtal regleras bl.a.:

- att de belopp som entreprenören/underentreprenören betalar in på kontot bara får användas för att betala de skatte- och avgiftsskulder som uppkommit på grund av arbetet samt
- att skatte- och "socialavgiftsmyndigheten" får ett slags panträtt i det saldo som kontot har för det fall att skatterna och avgifterna förblir obetalda, i vilket fall utmätning från skuldbeloppet kan ske från kontot för att betala skulderna.

För att myndigheterna skall bifalla ansökningen krävs att underentreprenören utför, eller inom kort kommer att utföra, arbete som underentreprenör samt att han är skyldig att betala personalskatter och avgifter. För bifall krävs att såväl skatte- som "socialavgiftsmyndigheten" godkänner ansökningen.

Ansökan kan avslås om underentreprenören redan har ett spärrat konto och denne inte inkommit med en godtagbar motivering till varför han för sitt arbetsutövande behöver fler än ett konto av detta slag, eller välgrundade skäl finns att misstänka att missbruk av kontot kommer att ske.

Beviljande av spärrat konto

När ovannämnda myndigheter beviljar en ansökan om konto skickar dessa ett underskrivet avtal till företaget som vill teckna konto. Detta har sedan en månad på sig att själv skriva under avtalet samt inge det till banken för öppnande av kontot. Om banken också skriver under avtalet fylls sedan ytterligare dokument i och banken tilldelar den sökande ett kontonummer. Originalen av avtalet bevaras av banken så länge kontot förblir öppnat och åtminstone i sju år.

Transfereringar till underentreprenörens spärrade konto

Entreprenören får själv bestämma vilket belopp han vill betala till kontot. I den mån underentreprenörens skulder överstiger inbetalt belopp riskerar entreprenören emellertid att bli solidariskt ansvarig för mellanskillnaden. Entreprenörerna vill därför för att vara på den säkra sidan betala så mycket som möjligt medan underentreprenören vill ha ut så mycket som möjligt av fakturabeloppet. En inbetalning från entreprenören som sker efter att en underentreprenör har försatts i konkurs, kommer att ingå i konkursboet. Inbetalningen kommer i sådana fall inte att innebära en presumtion för att betalning har skett. Detta medför att vid ett eventuellt ansvar så kommer denna inbetalning från entreprenören inte att beaktas.

Borttagande av spärren från kontot

Om saldot på kontot är högre än de skatte- och avgiftsskulder som parterna har avsett att täcka med de inbetalda medlen, kan underentreprenören skriftligen ansöka om att få bort spärren på kontot för den del av medlen på kontot som överstiger skulderna. Sedan spärren hävts och aktuella medel frigjorts, äger underentreprenören komma i åtnjutande av dessa, dock först efter det att eventuella övriga skatte- och avgiftsskulder avräknats. Revision görs alltid vid den första ansökan från företaget att få ut pengar från spärrkontot.

Ensidigt uppsägande av kontot

Skattemyndigheten och "socialavgiftsmyndigheten" kan ensidigt säga upp kontot om företaget inte arbetar som underentreprenör längre samt om underentreprenören

- inte använder kontot
- missbrukar kontot
- redan har ett spärrat konto och inte i ansökan om ytterligare ett sådant konto, kunnat motivera varför han behöver två sådana konton
- inte längre har några anställda
- har gått i konkurs eller
- har fått betalningsansånd.

Missbruk av kontot

Om underentreprenören använder kontot för något annat ändamål än de för vilka kontot är avsett riskerar han att utsättas för ett rättsligt förfarande inför domstol varvid skadeståndsskyldighet kan uppkomma. Kontot kan också sägas upp ensidigt utan inblandning av domstol. Om en underentreprenör mottar medel på sitt konto som inte är avsett för skatte- och avgiftsskulder så måste han återbetala dessa medel till det konto från vilket de inbetalats. Annars begår han en straffbar handling.

Depositioner

Då företag som inte beviljas spärkonto har svårt att få uppdrag finns även möjligheten att göra en inbetalning direkt till skattemyndigheten. Dessa belopp hålls i deposition till dess underentreprenören begär att få använda pengarna för någon deklaration. Där emot kan inte deponerade medel användas för inbetalning till egna underentreprenörers spärkonto. För skattemyndigheten är det mycket arbetskrävande att hantera depositionerna och hanteringen ses som en service för att inte slå ut företag som inte får spärkonto.

Redogörelse för eventuella betalningsanmärkningar

En underentreprenör kan hos berörda myndigheter begära en redogörelse för huruvida skatter och avgifter har betalats. I syfte att något minska risken för solidariskt betalningsansvar kan en entreprenör i sin tur begära in denna redogörelse/kreditupplysning från underentreprenören. En sådan redogörelse kan vederbörande myndighet aldrig lämna ut direkt till en entreprenör utan den måste först passera underentreprenören. Handläggningstiden för en sådan redogörelse är cirka en vecka. Ett sådant intyg friar emellertid inte entreprenören från ansvar vid en ev. bristande betalning av skatter från underentreprenören.

Entreprenörens administration

Huvudentreprenören behöver på sitt inbetalningskort endast ange vilket fakturanummer betalningen gäller. Informationen på inbetalningskortet gör det möjligt för myndigheten att identifiera vem som betalat och till vilken underentreprenör.

Denne redovisar:

- under vilken period arbetet utförts.
- fakturanummer.
- under vilket nummer underentreprenören betalar sina skatter och avgifter.

När underentreprenören vill använda insatta medel för att betala skatter och avgifter så räcker det att meddela banken.

Huvudentreprenörens administration/bokföring måste vara så upplagd att det snabbt går att hitta följande uppgifter:

- entreprenadavtalet eller innehållet i detta samt med vilken underentreprenör detta slutits.
- uppgifter som visar hur väl detta efterlevts; en beskrivning av arbetsuppgifterna/prestationen, platsen där arbetet skall utföras, det belopp som skall betalas (löpande eller fast räkning), hur stor del av detta belopp som skall täcka löner samt under vilken tidsperiod arbetet utförts.
- vilka betalningar som redan gjorts för arbetet till underentreprenören.

Skattemyndighetens administration och kontroll

Det finns ca 45 000 inregistrerade spärkkonton. Årligen sker ca 210 000 inbetalningar till spärkkontot och 170 000 inbetalningar till skattemyndigheten som depositioner. Hanteringen av inbetalningarna är koncentrerad till ett ställe i landet, där 40–45 personer arbetar med administrationen av spärkkontot och depositionerna. Kontrollerna görs på skattekontor av specialister med god branschkunskap.

Om betalning uteblir eller företaget går i konkurs görs i normalfall kontroll. Om pengar skall återbetalas från spärkkontot görs kontroll vid första tillfället och sedan minst vid var femte utbetalning. Enligt uppgift upphävs spärren för ca 10 000 belopp per år. Det tar i genomsnitt sex veckor efter en ansökan att få ut pengar

från spärrkontot. De nederländska myndigheterna var inte nöjda med den tidsutdräkten. Huvudskälet till att det tar så lång tid är att det är en särskild myndighet som hanterar socialförsäkringsavgifterna. Båda myndigheterna måste godkänna en utbetalning.

Företagen i Nederländerna kontrolleras utifrån ett riskanalysystem. Företag med hög risk kontrolleras ofta. Särskild kontroll av företagets hantering av spärrkontot kan också initieras på grund av vad som framkommer vid en "vanlig" skatterevision. Kontrollerna av spärrkontot görs genom revision normalt både hos entreprenör och hos underentreprenör. Avtalet skall innehålla uppgift om kostnaden för material, löner, antal arbetsdagar mm. Om avtalet inte innehåller de uppgifter som skall finnas görs en uppskattning utifrån normal materialåtgång och lön. De revisorer som utför kontrollerna har god branschkunskap och det finns en omfattande statistik på t ex normal lön för olika typer av arbete.

I Nederländerna är man skyldig att kunna legitimera sig när man befinner sig på en arbetsplats. Huvudentreprenörer gör legitimationkontroll och enligt uppgift har de en fullständig bild av vilka personer som befinner sig på arbetsplatsen. Skattemyndigheten har också rätt att kontrollera och begära legitimation. Sådana kontroller görs på byggarbetsplatser i Nederländerna.

I Nederländerna förs processer som rör ansvarsfrågan i civilrättsliga domstolar medan processer om beloppets storlek förs i skattemyndigheternas domstolar. Myndigheterna yrkar alltid ansvar både enligt bestämmelserna om kedjeansvar och om ansvar för inhyrd personal. Man uppskattar att det förs ca 300 processer per år och det kan ta upp till åtta år innan ett ärende är slutligen avgjort i domstol.

Effekter av införandet av spärrat konto

Vid RSV:s besök i Nederländerna 17 januari 2001 uppgav företrädarna på finansministeriet att systemet fungerar bra och att man i stort sett kommit till rätta med problemet med svart arbetskraft.

När systemet infördes hade man följande mål:

- att motverka den skadliga effekten av olika arbetsförutsättningar (hederliga underentreprenörer skall inte behöva lida för det dåliga beteendet från oärliga underentreprenörer). Konkurrensaspekten
- att inskränka de negativa effekterna för socialförsäkringssystemet. Förmånerna har ingen anknytning till avgiftsbetalningarna.

- Arbetsgivare som inte betalar sina arbetsgivaravgifter skadar sin kollegor, vilka som en konsekvens måste betala högre avgifter
- att begränsa den förlust som skattemyndigheten drabbas av som en konsekvens av att skatter inte betalas

Det tog fem–sex år efter införandet innan systemet fungerade. Erfarenheterna nu är att betalning till spärrat konto utnyttjas i stor utsträckning av uppdragsgivare för att skydda sig mot ansvar. I stort sett hade de oseriösa underentreprenörerna försvunnit från marknaden. De största problemen idag fanns i trädgårdsnäringen med personer som vistas illegalt i landet utan varken uppehålls- eller arbetstillstånd. När systemet med kedjeansvar infördes hade motståndet från branschen varit stort, framförallt från de större byggföretagen. Man samverkade med branschorganisationer när regelverket utarbetades och man har därefter haft årliga kontakter med branschföreträdare. Vissa ändringar i regelverket hade genomförts efter synpunkter från branschen.

8.3.3 Irland

Irland har ett system för skatteavdrag och uppgiftsskyldighet för fysiska uppdragstagare inom tre avgränsade entreprenadbranscher; bygg- och anläggningsbranschen, skogsbruk och köttproduktion.

Branscherna definieras genom detaljerade uppräknningar av de olika typer av uppdrag/arbeten som skall omfattas av reglerna. Systemet gäller enbart när uppdragsgivare i dessa branscher anlitar underentreprenörer som är fysiska personer inom samma bransch. För anställda och liknande arbetstagare görs vanliga källskatteavdrag. Utöver skyldigheten att göra skatteavdrag finns skyldighet att månads- och årsvis redovisa utbetalningar i olika former av kontrolluppgifter.

Avdragets storlek

Skatteavdraget, som uppgår till 35 procent av ersättningen inklusive moms, benämns RCT (Relevant Contracts Tax). Skatteavdrag görs dock överhuvudtaget inte för juridiska personer och inte heller för fysiska personer som innehar "C2", vilket utgör en slags auktorisa-

tion (med fotolegitimation) som närmast motsvarar en svensk F-skattsedel.

Skatteavdrag görs även för utländska uppdragstagare (dvs. fysiska personer). Om den utländska uppdragstagaren inte skall betala skatt i Irland får begäran om återbetalning av innehållen skatt göras.

Ansvar för ej innehållet belopp

Den som underlåter att göra avdrag för RCT kan åläggas ansvar för ej innehållet belopp.

Krav på företagens administration

Då avdrag enbart skall göras för fysiska personer motsvarar systemet i vissa delar vanliga skatteavdrag för anställda, men hanteringen är kringgärdad av vissa specialbestämmelser. När ett entreprenadavtal sluts skall detta anmälas till skattemyndigheten (blankett RCT1) gemensamt av båda parter. I samband med utbetalning som föranleder skatteavdrag fyller uppdragsgivaren i ett intyg om innehållen skatt (RCTDC = RCT deduction card) som uppdragstagaren får en kopia av. Bruttoersättning, avdragen skatt och utbetalningsdatum anges i intyget. Inom 10 dagar efter månadens utgång skall intyget ha lämnats till skattemyndigheten samt inbetalning ha fullgjorts.

Skattemyndighetens administration

När ett entreprenadavtal sluts skall detta anmälas till skattemyndigheten (blankett RCT1) gemensamt av båda parter, vilket innebär att skattemyndigheten i viss mån kan förutse när och med vilka belopp inbetalningar kommer att göras, och vilka underentreprenörer som kommer att kräva kreditering av skatten. Efter månadens utgång (då skatten innehölls) kan uppdragstagaren med hänvisning till kopior av RCTDC hos skattemyndigheten begära kvittning av innehållet belopp. Kvittning kan ske mot egen skatt, källskatt och socialavgifter för anställda, moms och RCT som underentreprenören själv innehållit för nästa led etc. och denne kan i förekommande fall få en återbetalning av överskjutande belopp.

Uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldigheten gäller oavsett om skatteavdrag gjorts eller inte, t.ex. om underentreprenören innehaft C2 (F-skatt).

När skatteavdrag har gjorts fullgörs uppgiftsskyldigheten efter månadens slut via sammanställningar av RCTDC för resp. underentreprenör. När skatteavdrag inte har gjorts fullgörs uppgiftsskyldigheten månadsvis via intyg (RCT47).

Även efter årets utgång skall uppgift om alla betalningar till underentreprenörer lämnas oavsett om skatt innehållits eller ej (RCT35).

8.3.4 Tyskland

Med lagen för stävjande av illegal verksamhet inom byggbranschen har Tyskland för byggprestationer infört ett skatteavdrag för säkerställande av skattefordringar. Lagen har trätt i kraft 1 januari 2002 och gäller samtliga företag – tyska och utländska – som utför byggtjänster i Tyskland om inte ett intyg om befrielse finns. Byggprestationer är samtliga tjänster som gäller tillverkning, iordningställande, underhåll, ändring eller undanröjande av byggnadsverk. En omfattande exemplifiering av vilka tjänster som omfattas finns.

Skyldighet att göra skatteavdrag föreligger för juridiska personer, näringsidkare, offentligrättslig juridisk person t.ex. kommun, schablonbeskattade lant- och skogsbrukare. Reglerna gäller endast byggprestationer, som företagen erhåller för sin firma. Skatteavdrag behöver inte göras om uppdragsvärdet understiger EUR 5 000 per år och entreprenör (näringsidkare med enbart skattefri omsättning från hyra och arrende, EUR 15 000). Privatpersoner skall inte göra något skatteavdrag.

Dispens från avdragsplikt

Befrielse från skatteavdrag kan efter ansökan medges av skattemyndigheten. Ansökan skall ske på särskilt formulär och ett befrielseintyg kan gälla dels ett visst projekt dels en bestämd tidsrymd. Giltighetstiden kan vara högst tre år. Befrielseintyg utfärdas endast om inte det skatteanspråk som skall säkras verkar vara i fara och för utländska företag skall befullmäktigat ombud med säte i Tyskland finnas.

Befrielseintyg lämnas inte om:

- utföraren inte uppfyller sin anmälningsplikt
- utföraren inte efterkommer sin uppgifts- och meddelandeplikt
- den i utlandet bosatta utföraren inte inkommer med intyg om skattemässig hemvist
- skatteanmälningar eller skattedeclarationer inte lämnats i tid
- anmälda och/eller fastställda och förfallna skatter inte betalats
- oriktiga uppgifter i deklamationer konstaterats

Beslutet kan överklagas. Intyget utfärdas endast under förbehåll att det kan återtas. Återkallelse kan ske om skattemyndigheten har grund att anta att det finns risk att skatten inte betalas om befrielseintyget fortsätter att gälla. Även om ett belopp inte skall beskattas i landet på grund av dubbelbeskattningsavtal skall avdrag göras om befrielseintyg saknas.

Avdragets storlek

Skatteavdraget uppgår till 15 procent av betalningen för bygg prestationen inklusive moms och ersättning för material.

Ansvarsfrågan

Uppdragsgivaren ansvarar för ett ej erlagt eller för lågt inbetalat avdragsbelopp. Det saknar betydelse om uppdragsgivaren är vållande. I ett ansvarsförfarande kan han inte heller åberopa att motprestationen inte kan beskattas för utföraren i landet enligt dubbelbeskattningsavtal. Det är även möjligt att göra uppdragsgivaren ansvarig när det inte är fastställt vem som är skattskyldig.

Administration

Uppdragsgivare måste:

- innehålla skatt om inte befrielseintyg finns
- anmäla avdraget belopp till skattemyndigheten senast den 10:e påföljande månad. I anmälan skall de utförda prestationerna anges enskilt.

- betala in avdragsbeloppet för utförarens räkning inom tio dagar efter anmälningensperiodens slut
- ge utföraren en skriftlig avräkning över det gjorda skatteavdraget med uppgift om namn, adress, räkningsdatum, belopp, skatteavdraget storlek och den skattemyndighet till vilken avdragsbeloppet har anmälts

Behörig skattemyndighet är den myndighet som är behörig för utföraren.

Avräkning

Skatt som dragits av och betalats in till ansvarig skattemyndighet räknas av mot den skatt utföraren skall betala. Avräkning sker först mot av uppdragstagaren innehållna och anmälda källskatter på lön. Därefter kan avräkning ske mot andra skatter i föreskriven ordning. Skattemyndigheten kan neka tillgodoräknande om det anmälda avdragsbeloppet inte har betalats och man har skäl att misstänka att missbruk föreligger.

På utförarens ansökan kan återbetalning av skatteavdraget ske. Ansökan måste lämnas in på en officiellt föreskriven blankett senast i slutet av det andra kalenderåret som följer det år under vilket avdragsbeloppet anmäldes. Utföraren måste kunna lämna trovärdiga uppgifter om att inga skatteskulder uppstår eller har uppstått under perioden ansökan gäller. Ansöks det om återbetalning pga. att intäkterna inte skall beskattas i Tyskland enligt ett dubbelbeskattningsavtal, måste utföraren kunna styrka att han har sitt säte utomlands.

8.3.5 Storbritannien

I Storbritannien finns ett särskilt regelverk för företag som arbetar inom byggnadsindustrin – Construction Industry Scheme (CIS) – som innebär att skatteavdrag skall göras. Regelverket tillämpas för alla företag (Entreprenörer och Underentreprenörer). Som entreprenör räknas allt från ett enmansföretag upp till stora byggbolag, lokala myndigheter och ämbetsverk. Skatteavdrag skall även göras för bemanningsföretag som tillhandahåller arbetskraft för byggnadsarbete. Lagtexten anger tillämpningsområdet och i anvisningar finns

exemplifieringar av vilka typer av arbeten som omfattas och vilka arbeten som inte omfattas. Privatpersoner som låter utföra arbete på egen fastighet och företag utanför byggnadsbranschen, vars omsättning av byggnadsarbete under senare år har varit mindre än en miljon pund, omfattas inte av skyldigheten att göra skatteavdrag.

Företag som utför byggnadsarbete som omfattas av CIS måste ansöka om *Registreringsbevis* (Registration Card) eller *Skatteintyg* (Tax Certificate).

Det är ett fåtal företag som kan få skatteintyg och då måste tre villkor uppfyllas:

- 1) Omsättning (The Turnover Test): Företaget måste ha haft en omsättning av byggnadsarbete (efter avdrag för materialkostnader) på minst 30 000 pund (särskilda regler finns för koncerner) under tre år av den senaste fyraårsperioden.
- 2) Företagstyp (The Business Test): Företaget måste vara i en bransch som tillhandahåller arbetskraft som utför byggnadsarbete och affärstransaktionerna skall huvudsakligen skötas genom bank och ha välordnade räkenskapshandlingar.
- 3) Lojalitet (The Compliance Test): Företaget måste ha skött sina skatter och avgifter under den senaste treårsperioden, dvs. betalat skatter och avgifter i tid.

Avdragets storlek

Underentreprenörer som har skatteintyg kan erhålla sina betalningar brutto från uppdragsgivaren. Om underentreprenören har ett registreringsbevis skall avdrag göras. Skatteavdrag skall göras på betalningen efter avdrag för moms, "utbildningsskatt" och materialkostnader. Underentreprenören skall styrka kostnaden för material och beställaren är skyldig att kontrollera så långt det är möjligt att kostnaden för material inte överskattats. Skatteavdraget kan ändras, men uppgår sedan den 6 april 2000 till 18 procent (tidigare 23 procent).

Ansvarsfrågan

Den som underlåter att göra skatteavdrag kan åläggas ansvar för ej innehållt belopp. En huvudentreprenör som inte granskat skatteintyg och registreringsbevis före utbetalning eller inte lämnar före-

skrivna uppgifter kan få sitt skatteintyg indraget eller påföras straffavgifter.

Administration

Det finns en skyldighet för beställaren att göra noggranna noteringar om det dokument (registreringsbevis eller skatteintyg), som uppvisats och skattemyndigheten rekommenderar fotokopiering.

Beställare av byggtjänster skall lämna redovisning till skattemyndigheten enligt CIS. Skattemyndigheten tillhandahåller blanketter för redovisningen. Det finns tre olika typer av blanketter, en för företag med registreringsbevis och två olika typer för företag med skatteintyg. Huvudentreprenören måste fylla i en blankett för varje underentreprenör med uppgift om totalbelopp och för dem som inte har skatteintyg, mervärdesskatt, "utbildningsskatt", materialkostnad och skatteavdrag. Underentreprenören skall ha ett exemplar av blanketten och en kopia skall skickas till skattemyndigheten senast den 19:e i månaden efter att betalning erlades. Om den skatt som skall erläggas totalt, dvs. inkl egna skatter och arbetsgivaravgifter, överstiger 600 pund skall betalning ske vid samma tidpunkt. Om totalbeloppet understiger 600 pund får betalning ske kvartalsvis. Vid taxeringsårets slut skall en sammanställning göras som redovisar vilket belopp som totalt utbetalats till varje underentreprenör. Uppgift skall även lämnas om materialkostnad och skatteavdrag för underentreprenörer som endast har registreringsbevis.

Avräkning

Underentreprenören skall ha kopia av "redovisningsblanketten" varje månad från sin/a uppdragsgivare. Samtliga blanketter skall skickas in tillsammans med inkomstdeklarationen för att få innehållen skatt tillgodoräknad. Om skatt skall betalas löpande under året kan blanketterna skickas in tidigare. Återbetalning av för högt avdragen skatt sker efter taxeringsårets utgång. Om särskilda villkor är uppfyllda kan återbetalning ske tidigare efter ansökan.

8.3.6 Belgien

Belgien har ett system som riktar sig mot byggnads- och installationsbranschen i vid mening, och som syftar till att förhindra förekomsten av svart arbetskraft i branschen. Regelsystemet gäller endast vid byggnadsarbeten som utförs i Belgien. Tillämpningsområdet bestäms genom en utförlig uppräknning av de aktiviteter inom byggnadssektorn som omfattas.

Undantag har gjorts för byggnation av bostad på uppdrag av enskild – antingen det rör ombyggnad, tillbyggnad eller reparation av en befintlig byggnad eller uppförande av en ny byggnad (och denna inte ingår i en gruppbebyggelse).

Beställarens ansvar

En beställare, som för ett byggnadsarbete anlitar någon som inte är registrerad som entreprenör, är solidariskt ansvarig för betalning av sin medkontrahents skatteskulder upp till 35 procent av det totala priset för arbetet, exkl. moms. Det solidariska ansvaret för socialavgifterna uppgår till 50 procent av samma pris. Ansvaret är inte begränsat till skatter som hänför sig direkt till det utförda arbetet.

Beställaren är dessutom skyldig att från varje betalning som han gör till en medkontrahent som inte är registrerad, innehålla 30 procent av skuldbeloppet, exkl. moms. Han skall betala 15 procent av ersättningsbeloppet, exklusive mervärdesskatt, till anvisat konto hos ett skattekontor i Bryssel och den andra hälften, 15 procent, betalas till O.N.S.S. (ansvarig myndighet för sociala avgifter).

Skyldigheten gäller även den som anlitar en registrerad entreprenör men som under avtalstiden blir avregistrerad. I det fallet skall skatteavdrag göras på varje betalning till medkontrahenten från den tionde dagen efter att avregistreringen tillkännagivits på visst angivet sätt.

Om beställaren underlåter att göra skatteavdrag i samband med betalningen, dubbleras det belopp som det åligger honom att betala (2 x 15 procent), och påförs honom som vite.

Det förhållandet att entreprenören – med eller utan avsikt – misslett byggmästaren genom att använda ett registreringsnummer (påhittat eller avregistrerat) medför inte att skyldigheten att betala vite för underlåtet skatteavdrag bortfaller. Han måste tvärtom vid varje tillfälle försäkra sig om att entreprenören är registrerad. En lista

över registrerade respektive avregistrerade entreprenörer publiceras varje månad i Moniteur belge. Betalning av vite innebär inte heller att ett eventuellt solidariskt betalningsansvar bortfaller.

Den som anlitar någon som är registrerad som entreprenör kan således som beställare inte bli solidariskt ansvarig.

Entreprenörens ansvar

Huvudentreprenören är skyldig att vid varje delbetalning till en underentreprenör göra skatteavdrag och betala 35 procent av ersättningsbeloppet till O.N.S.S. och 15 procent till skattemyndigheten. Observera att det här inte görs någon skillnad mellan registrerade och inte registrerade entreprenörer. Skyldigheten gäller således alla entreprenörer.

Om huvudentreprenören inte gör skatteavdrag och betalar in eller bara delvis gör det, är han solidariskt ansvarig för underentreprenörens skatter och avgifter. Ansvaret för var och en av underentreprenörerna är begränsat till 50 procent av det totala beloppet för arbetet på en viss byggarbetsplats, exkl. moms. Det solidariska ansvaret gäller för underentreprenörerna i förhållande till andra underentreprenörer, såväl ovanför som nedanför i kedjan, dock inte i förhållande till huvudentreprenören. Denne däremot är solidariskt ansvarig med samtliga i kedjan. Om ansvar riktas mot flera entreprenörer är det belopp som kan utkrävas av dem tillsammans likaså begränsat till 50 procent.

Det solidariska ansvaret omfattar alla skatteskulder utan åtskillnad, preliminärskatt inkomstskatt, moms etc.

Kontroll

För att möjliggöra en kontroll av efterlevnaden av nämnda skyldigheter åligger det huvudentreprenören att lämna information av betydelse för arbetet och för att identifiera underentreprenören dels före starten av en ny byggnation, dels också varje gång han eller en av hans underentreprenörer anlitar en ny underentreprenör. Dessutom skall han för varje arbetsplats föra en lista över alla arbetare som är engagerade där. Underentreprenörer är i sin tur skyldiga att underrätta huvudentreprenören vilka arbetare han har. Listan över

anställda på en viss arbetsplats skall sparas i fem år, och skall omedelbart uppvisas vid förfrågan från skatteförvaltningen.

Skatteavdrag och betalning

Det är betalningsdagen, och inte fakturadagen, som avgör när skatteavdrag och betalning skall göras. Skatteavdrag skall göras på alla betalningar till underentreprenören, inkl. skadestånd vid sen betalning, dröjsmålsavgift etc. Skyldigheten är inte beroende av att underentreprenören är skattskyldig i Belgien.

Inbetalade medel används för att täcka medkontrahentens och underentreprenörers skatter enligt en särskild avräkningsordning.

Inbetalt belopp kan, om det inte behövs för att täcka skatter, återfås av medkontrahenten enligt utförliga regler och inom vissa frister.

Registrering

En registrering gäller bara för den eller de byggnadsarbeten som den är utfärdad för. Den kan dock vid behov kompletteras med nya arbetsområden.

Enbart företag inom EU/EES-området kan registreras. För registrering ställs vissa krav, bl.a. att företaget är registrerat i handelsregister eller motsvarande, att det är registrerat som arbetsgivare om det finns anställda, att det är registrerat till moms och att det inte är konkursmässigt. Motsvarande villkor gäller för entreprenörer från andra länder.

En entreprenör som blivit registrerad är också skyldig att anmäla om det inträffar ändrade förhållanden, exempelvis i fråga om säte, firma, företagets storlek etc.

Registreringsbesluten, som tydligt anger vad slags arbete entreprenören får utföra och antalet arbetare som han får använda för arbetet i fråga, publiceras i *Moniteur belge*.

Besluten fattas av en särskilt inrättad registreringsnämnd, som finns i varje provins. Registreringsnämnderna består av nio medlemmar med representanter för berörda ministerier, arbetsgivarorganisation samt arbetstagarorganisation. Såväl registrering som avregistrering av entreprenörer görs av nämnden.

Avregistrering

Avregistrering sker bl.a. om en registrering skett på felaktigt eller ofullständigt underlag, om en omständighet inträffar som skulle ha utgjort hinder för registrering, om grava brister finns i redovisning och betalning av skatter och socialavgifter eller om entreprenören upphör med verksamheten.

8.4 Alternativa lösningar för Sverige

8.4.1 Förslag som inte förordas av Riksskatteverket

Skyldighet att göra skatteavdrag på motsvarande sätt som för anställda

Arbetsgivare, eller annan utbetalare av ersättning för arbete, är enligt 8 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, skyldig att innehålla preliminär A-skatt för mottagare med A-skattsedel. Utbetalarens skyldighet gäller inte enbart för arbetstagare utan även för enskilda näringsidkare, handelsbolag och aktiebolag m.fl. som innehar A-skattsedel. Skatt innehålls av utbetalaren enligt skattetablell vid regelbundna utbetalningar till fysiska personer och i övrigt i normalfallet med 30 procent.

Det viktiga i sammanhanget är att denna innehållna A-skatt endast kan tillgodoräknas mottagaren vid avstämningen av den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen. Som exempel innebär detta att innehållen A-skatt för en underentreprenör i form av ett aktiebolag endast kan användas för att täcka de skatter som påförs bolaget vid den årliga taxeringen, vilket många gånger begränsar sig till skatten på bolagets eventuella beskattningsbara inkomst (28 procent) och särskild löneskatt på pensionskostnader. Om den innehållna skatten överstiger den slutliga skatten sker i vanlig ordning en utbetalning av överskjutande skatt. Den innehållna A-skatten kan således inte avräknas mot arbetsgivaravgifter, avdragen skatt för anställda eller moms som bolaget skall betala enligt skattedeclaration. Ett avdrag för A-skatt för en underentreprenör kan därför inte användas för att täcka de arbetsgivaravgifter och skatter för anställda som denne skall betala.⁵

⁵ RSV:s rapport 2002:6, Svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 47.

En utvidgning av kontrolluppgiftsskyldigheten

Det finns i dag ingen skyldighet för den som betalar ut ersättning till en underentreprenör som innehar F-skatt att lämna kontrolluppgift om detta annat än när skattemyndigheten särskilt begär att kontrolluppgift skall lämnas.

Ett system för utvidgad uppgiftsskyldighet i entreprenadförhållanden utarbetades av Skattekontrollutredningens (Fi 1995:05) sekretariat (promemorian är bilagd Branschsaneringsutredningens betänkande).⁶ Förslaget innebar att alla företag inom byggsektorn skulle vara skyldiga att lämna kontrolluppgifter för utbetalningar som gjordes till de underentreprenörer som de anlitar. Uppgiftsskyldigheten kopplades till utbetalningen av ersättningen och skulle gälla i alla led, dvs. beställare skulle lämna uppgift för huvudentreprenören, huvudentreprenören för sina underentreprenörer osv. Uppgifterna skulle enligt förslaget lämnas kvartalsvis. Om uppgifterna inte lämnades kunde detta leda till att ett betalningsansvar ålades den uppgiftsskyldige för de skatter och avgifter som uppdrags- tagaren inte betalt.

Fördelen med ett kontrolluppgiftssystem är att skattemyndigheten får kännedom om de betalningsströmmar som förekommer i entreprenaden. Företagen längre ned i entreprenadkedjan skulle då kunna identifieras.

Nackdelen med ett kontrolluppgiftsförfarande är att det skulle bli fråga om ett mycket stort antal kontrolluppgifter som skall hanteras av skattemyndigheten. RSV:s bedömning är att verksamheten skulle hinna upphöra innan skattemyndigheten får in kontrolluppgifterna. Nya liknande företag skulle uppstå och fortsätta att förse branschen med svart arbetskraft. Den arbetsinsats som skulle krävas från såväl företagens som skattemyndighetens sida kan därför inte försvaras. Effekten på skatteundragandet skulle med andra ord vara mycket liten i förhållande till arbetsinsatsen.⁷

⁶ SOU 1997:111, bilaga 3.

⁷ RSV:s rapport 2002:6, Svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 48.

Fördjupad kontroll och skärpta krav vid utförandet av F-skattsedel

RSV anser att undersökningen i projektet entydigt visar att F-skattsedelns rättsverkningar i och för sig är en väsentlig förutsättning för den omfattning som handeln med svart arbetskraft numera fått.⁸ De företagare som enligt gällande ordning rätteligen skall svara för arbetskraftens skatter och avgifter betalar inte in dessa till skattemyndigheten. Om skatteundandragandet upptäcks är det vanligen för sent att göra ett ansvar gällande mot dessa företag. Företagen har redan försatts i konkurs eller upplösts på annat sätt. Dessutom är möjligheterna att göra någon annan ansvarig för de skatter och avgifter som inte betalats mycket begränsade om uppdragstagaren haft en F-skattsedel. Ett system med skatteavdrag på ersättningar som betalas till underentreprenörer och andra som tillhandahåller arbetskraft innebär att F-skattsedeln förlorar sin betydelse i sådana uppdragsförhållanden.

Men en fördjupad kontroll och ökade krav vid tilldelningen av F-skatt är enligt verkets mening inte ett realistiskt alternativ för att komma till rätta med handeln med svart arbetskraft. Om kontrollen fördjupas är det troligt att handeln med företag som har F-skattsedel kommer att öka. Redan idag förekommer en sådan handel. Vid ansökan om F-skatt kan man också förvänta sig en ökning av användandet av bulvaner. Skattemyndigheten har små möjligheter att upptäcka bulvanförhållanden och det är nästan omöjligt att skaffa fram tillräckliga bevis för att visa att det är frågan om ett bulvanförhållande.⁹

Eftersom sökanden i allmänhet vid tidpunkten för ansökan om F-skatt inte påbörjat sin verksamhet skulle dessutom inte ens en mycket ingående prövning av sökandens förhållanden kunna säkerställa att skatter och avgifter verkligen kommer att betalas in till det allmänna. Fördjupade kontroller och ökade krav vid tilldelningen av F-skattsedel skulle enligt RSV:s mening troligen endast marginellt påverka den omfattande handeln med svart arbetskraft. I sammanhanget kan även påpekas att bl.a. Ekobrottsmyndigheten uppgett att man instämmer i verkets bedömning att vare sig förändringar i F-skattesystemet eller ökade kontrollinsatser skulle kunna motverka förekomsten av svart arbetskraft (se under avsnitt 8.4.3).

⁸ RSV:s rapport 2001:9, RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 64.

⁹ A a.

En möjlig väg att motverka handeln med svart arbetskraft skulle i stället kanske kunna vara att förändra F-skattsedelns rättsverkningar. Det idag gällande undantaget från F-skattsedelns rättsverkan är tillämpligt endast när det är uppenbart att ett anställningsförhållande föreligger och uppdragsgivaren försummat att göra en anmälan om detta till skattemyndigheten (5 kap. 7 § SBL jämförd med 12 kap. 3 § SBL). Det har i det praktiska rättslivet dock visat sig att skattemyndigheten inte förmår att leda i bevis att förutsättningarna för ett solidariskt betalningsansvar enligt 12 kap. 3 § SBL föreligger. När det gäller uppdragsförhållanden i en entreprenad, där arbetskraften antingen kan vara direkt anställd hos en underentreprenör, inhyrd eller förmedlad, möter det stora svårigheter att visa att det varit uppenbart för uppdragsgivaren att ett anställningsförhållande föreligger mellan honom och arbetskraften.

Att sänka beviskraven för att solidaransvaret skall inträda skulle kunna vara en tänkbar metod. Problemet med en sådan metod är dock att förutsebarheten för en uppdragsgivare kommer att bli dålig. Även en uppdragsgivare som haft fog för sin uppfattning att den anlitate arbetskraften varit anställd hos uppdragstagaren, t.ex. ett uthyrningsföretag, skulle med en sådan regel kunna drabbas av ett betalningsansvar för skatter och avgifter för arbetskraften. Till detta kommer att man måste räkna med ett stort antal processer om huruvida det föreligger ett anställningsförhållande mellan uppdragsgivaren och personalen eller inte. Enligt RSV:s uppfattning är en förändring av F-skattsedelns rättsverkan därför inte en ändamålsenlig metod för att komma tillrätta med handeln med svart arbetskraft.¹⁰

8.4.2 Entreprenadavdrag

RSV har tagit fram förslag på två alternativa system, ett med obligatoriskt entreprenadavdrag och ett med frivilligt entreprenadavdrag med strikt ansvar för efterföljande leda skatte- och avgiftsskulder. Man har valt beteckningen entreprenadavdrag istället för skatteavdrag och entreprenadkonto istället för spärrkonto. Skälet är att markera att avdraget inte är ett skatteavdrag i vedertagen bemärkelse. Beloppet tillhör underentreprenören och tillgodoräknas honom från tidpunkten för inbetalning på entreprenadkonto, men avsikten är att säkra betalning för skatter och avgifter. Orden skatt

¹⁰ A a s. 64-65.

och skatteavdrag är väl definierade i SBL och bör därför inte användas för att beteckna ett avdrag som inte svarar mot den definitionen. Det blir annars stor risk för begreppsförvirring.

Obligatoriskt entreprenadavdrag

En entreprenör som omfattas av bestämmelserna enligt det obligatoriska entreprenadavdragssystemet är skyldig att vid varje tillfälle som utbetalning görs till en underentreprenör göra avdrag, s.k. entreprenadavdrag, med 30 eller 40 procent av fakturabeloppet exklusive moms. Entreprenadavdraget skall i princip täcka den preliminärskatt och de arbetsgivaravgifter som belöper på lönekostnaderna.

När entreprenören betalar enligt fakturan gör han först ett entreprenadavdrag från det belopp han avser att betala och betalar därefter resterande belopp direkt till fakturautställaren. Det avdragna beloppet betalar han in till ett speciellt konto hos skattemyndigheten (entreprenadkontot). Entreprenadavdraget görs på fakturabeloppet exklusive moms.

Samtidigt som betalning görs till underentreprenörens entreprenadkonto fyller entreprenören i en redovisningshandling som innehåller vissa för identifiering nödvändiga uppgifter. Redovisningshandlingen sänds in till skattemyndigheten för optisk läsning. Den används sedan till olika automatiska avstämningar och kontroller innan entreprenadavdraget får tas i anspråk av underentreprenören.

Underentreprenören får ansöka hos skattemyndigheten om att få ta i anspråk medlen på entreprenadkontot antingen för att omföras på en annan underentreprenör eller för att utbetalas till det egna skattekontot. Han kan således begära att hela behållningen eller en del av den omförs på underentreprenör som han själv anlitat eller, om en sådan inte finns, utbetalas till det egna skattekontot. Om det därvid blir överskott på skattekontot får underentreprenören begära återbetalning enligt bestämmelserna i SBL.

Frivilligt entreprenadavdrag

Detta förslag bygger på det system som har utformats i Nederländerna och innebär följande.

En entreprenör är inte skyldig att göra något entreprenadavdrag på ett fakturabelopp. Om entreprenören väljer att inte göra avdrag ansvarar han istället vid utebliven betalning för efterföljande underentreprenörers betalning av personalens skatter och avgifter.

I ett system där huvudentreprenören kan avkrävas ansvar är det rimligt att han ges möjlighet att skydda sig. Ansvarsregeln bör i ett sådant system därför inte vara utan undantag. Detta gäller t.ex. när huvudentreprenören gjort rimliga kontroller av underentreprenören eller underentreprenörens bristande betalning beror på omständigheter som huvudentreprenören inte råder över. I det nu aktuella systemet där entreprenören kan undgå ansvar genom inbetalning till ett entreprenadkonto bör däremot ansvarsregeln utformas på ett annat sätt. Ett strikt ansvar bör kunna godtas för de entreprenörer som väljer att inte göra någon inbetalning till entreprenadkontot.

Beställaren, huvudentreprenören eller underentreprenören kan alltså friskriva sig från ett eventuellt framtida ansvar genom att göra en frivillig insättning på fakturautställarens entreprenadkonto. Det belopp som skall betalas in (entreprenadavdraget) skall täcka den källskatt och de socialavgifter som belöper på lönen till arbetskraften. Detta innebär att utbetalaren inte behöver göra entreprenadavdrag med en viss procentsats utan han får i stället göra en egen beräkning. Härigenom får man den fördelen att utbetalaren inte behöver göra entreprenadavdrag på det underlag som t.ex. avser materialkostnader. Skulle entreprenadavdraget vid en kontroll visa sig vara för lågt blir utbetalaren ansvarig för mellanskillnaden enligt de regler som gäller om inget avdrag alls görs.

När en faktura skall betalas således utbetalaren om entreprenadavdrag skall göras eller inte. Om avdrag görs, skall entreprenören sätta in avdraget belopp på entreprenadkontot medan resterande belopp utbetalas till underentreprenören. Samtidigt fyller han i en redovisningshandling och skickar den till skattemyndigheten. Redovisningshandlingen hanteras därefter på samma sätt som beskrivits ovan under obligatoriskt entreprenadavdrag.

Underentreprenören får på samma sätt som redogjorts för under beskrivningen av det obligatoriska entreprenadavdragssystemet ansöka om att få tillgodogöra sig behållningen på entreprenadkontot.

8.4.3 Remissyttranden

RSV:s delutvärdering av arbetet angående svart arbetskraft från 2001 (rapport 2001:9) sändes ut på remiss av Finansdepartementet. Detta avsnitt kommer i korthet att sammanställa de synpunkter som anfördes av de olika remissinstanserna. Vissa synpunkter, som inte längre är aktuella efter RSV:s andra rapport, RSV Rapport 2002:6, har avsiktligt utelämnats. Den första rapporten kritiserades bl.a. för att den inte redogjorde för andra länders lösningar, vilket finns med i den andra rapporten. Vidare framfördes kritik bl.a. mot delar av förslaget om entreprenadavdrag såsom att uppdragsgivare skulle vara tvungna att ange namn på fakturorna på de som utfört arbetet och att de större företagen skulle undantas från systemet med avdragsskyldighet. I dessa delar är också förslaget ändrat.

RSV föreslog i den remitterade rapporten att det skulle införas en skyldighet för uppdragsgivare att göra avdrag på ersättningen till sina uppdragstagare. Avdraget skulle täcka de skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som uppdragstagaren är ansvarig för. Förslaget fick ett blandat mottagande. En rad remissinstanser, t.ex. *Brottsförebyggande Rådet (BRÅ)*, *Ekobrottsmyndigheten*, *FAR*, *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *Rikspolisstyrelsen* och *Svenska Byggnadsarbetareförbundet* tillstyrkte förslaget eller i vart fall att en utredning tillsattes för att utreda förslaget. Ekobrottsmyndigheten anförde bl.a. (i likhet med FAR) att man instämde i verkets bedömning att vare sig förändringar i F-skattesystemet eller ökade kontrollinsatser skulle kunna motverka förekomsten av svart arbetskraft.

Föreningen svenskt näringsliv ansåg att man främst borde undersöka vilka åtgärder man kan vidta genom lagstiftningen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft samt F-skattsedeln och dess rättsverkningar.

Företagarnas riksorganisation, *Glasbranschföreningen*, *Målarmästarna* och *Sveriges byggindustrier* avstyrkte RSV:s förslag. Glasbranschföreningen, Målarmästarna och Sveriges byggindustrier ansåg liksom Föreningen svenskt näringsliv att främst alternativa åtgärder borde utredas och samtliga förordade att det s.k. ROT-systemet (skattereduktionen för byggnadsarbeten) borde återinföras. Den ökade administrationen och den likviditetspåverkan som verkets förslag har ansåg Målarmästarna var tillräckliga argument för att avstyrka förslaget. Företagarnas riksorganisation anförde bl.a. att förslaget skulle slå särskilt hårt mot små, seriösa företag, att förslaget skulle föra med sig högre byggkostnader, lägre effektivitet,

konkurrensnedvridningar, att förslaget inte innebär några förenklingar och att förslaget inte heller underlättar företagande.

Några remissinstanser avstod från att yttra sig (*Sveriges Akademikers Centralorganisation* [SACO], *Tjänstemännens Centralorganisation* [TCO] och *Verket för näringslivsutveckling* [NUTEK]).

8.4.4 Argument för och emot frivilligt och obligatoriskt entreprenadavdrag

Ett frivilligt entreprenadavdragssystem

I ett frivilligt system överlämnar man till uppdragsgivarna att själva bestämma vilka uppdragstagare som skall omfattas av avdragssystemet, eftersom det är uppdragsgivaren som måste besluta om han skall göra avdrag på ersättningen till uppdragstagaren eller om han skall lita på att denne fullgör sina åligganden i fråga om skatter och avgifter. Lagstiftaren överlåter alltså till aktörerna att själva avgöra detta och man slipper svåra avgränsningsproblem. Genom den kontroll som uppdragsgivaren åläggs kommer en del oseriösa företag utestängas från marknaden och på sikt torde sektorn saneras.

Den största nackdelen med ett frivilligt system är att uppdragsgivaren kan bli ansvarig för uppdragstagares obetalda skatter och avgifter, trots att han redan betalat hela ersättningen som även inkluderat ersättning som var avsedd att täcka just dessa skatter och avgifter. Ett mindre företag skulle drabbas mycket hårt av ett sådant ansvar och har troligen inte förmåga att betala samma ersättning ytterligare en gång.

Det kan inte heller uteslutas att företag får svårare att etablera sig med ett frivilligt system. Risken måste anses ganska stor att uppdragsgivare föredrar att anlita kända företag för att kunna välja att stå utanför avdragssystemet men ändå inte riskera det ansvar för skatter och avgifter som det kan innebära. Även prissättningen borde kunna påverkas negativt av ett frivilligt system. Ett företag som väljer att ingå i systemet för att undvika risken för ansvar kanske drabbas av högre priser i gengäld.

Om uppdragsgivarna inte väljer att utnyttja avdragssystemet, måste skattemyndigheten på annat sätt få kännedom om aktörerna. Detta kräver stora kontrollinsatser. Dessutom kan man tvingas processa i flera led i en entreprenörskedja innan man hittar någon som har resurser att betala skatterna och avgifterna i fråga. För-

utom kostnaden för uppbyggnad och underhåll av själva "systemet", som blir lika stor med ett frivilligt system som ett obligatoriskt, innebär ett frivilligt system ökade kostnader på grund av ökad kontroll och fler processer. Det blir en hög kostnad för ett system som kanske inte kommer att användas i så stor utsträckning. Utöver de ökade kostnader som ett frivilligt system torde innebära, kan man anta att det även innebär att färre oseriösa företag hittas med följderna att intäkterna till det allmänna blir mindre.

Ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem

Den största fördelen med ett obligatoriskt system, måste anses vara förutsebarheten. I ett obligatoriskt system vet alla företag att man inte kan riskera något ansvar för sina uppdragstagares skatter och avgifter så länge man gör de avdrag man har att göra. Man behöver inte betala något "pris" för denna säkerhet, som kan bli följderna av ett frivilligt system, eftersom alla omfattas av avdragsskyldigheten. I jämförelse med det frivilliga systemet bör det även innebära att det blir lättare att etablera sig eftersom uppdragsgivare inte har samma anledning att endast anlita av dem kända företag. Risken att uppdragsgivaren inte kommer att göra föreskrivet avdrag måste bedömas som liten. Därmed blir också möjligheterna för uppdragstagaren att undandra sig ansvaret för skatter och avgifter liten, vilket i sin tur ökar möjligheterna för seriösa företag att konkurrera med icke seriösa företag.

Det finns dock två stora nackdelar med ett obligatoriskt avdragssystem. Alla uppdragstagares likviditet kommer att påverkas negativt av avdraget och såväl uppdragsgivare som uppdragstagare och staten kommer att drabbas av ökad administration. Även staten drabbas givetvis av stora kostnader. Som redan nämnts blir dock kostnaden för uppbyggnad och underhåll av själva "systemet" lika stor med ett frivilligt system som ett obligatoriskt. Antalet ärenden kan man dock anta blir större i ett obligatoriskt system. Likviditetspåverkan och den ökade administration medför dessutom störst problem för de mindre företagen.

8.4.5 Kommissionens förslag

Kommissionens förslag:

Kommissionen föreslår att det införs ett system med *obligatoriskt entreprenadavdrag*.

Ersättning om högst ett och ett halvt prisbasbelopp per kalenderår och uppdragstagare skall inte omfattas av avdragskyldigheten.

Nackdelarna med ett frivilligt entreprenadavdragssystem drabbar främst företagen själva. Risken att tvingas betala en uppdragstagares skatter och avgifter, trots att uppdragsgivaren redan betalat ersättning som avsett att täcka dessa, måste dessutom anses kunna innebära ett så stort problem för de minsta företagen att de vid eventuellt ansvar skulle tvingas gå i konkurs. I jämförelse med ett obligatoriskt system kan ett frivilligt system även innebära större svårigheter för nyetableringar. I ett frivilligt system riskerar man att okända, ännu ej etablerade företag, får svårt att få uppdrag just för att de är okända och att uppdragsgivarna i stor utsträckning endast anlitar samma företag.

En stor nackdel med ett obligatoriskt system är den likviditetspåverkan som systemet medför. Detta torde främst vara ett problem för nyetablerade företag. Det kan dock antas att dessa i många fall ändå måste avsätta medel för att klara av att betala de skatter och avgifter som entreprenadavdraget är avsett att täcka. I viss mån kan man därför hävda att det inte borde spela någon roll om pengarna finns på ett entreprenadkonto eller på ett vanligt bankkonto. Ränta utgår i båda fallen och medlen kan i båda fallen användas för betalning av vilka skatteskulder som helst. Innestående belopp på entreprenadkontot är alltså inte på något sätt "öronmärkta" för någon speciell skatt eller avgift. Genom att påskynda processen kan man dessutom minska likviditetspåverkan. För ett litet företag, vars årsomsättning uppgår till tre miljoner kronor, uppgår uppskattningsvis den ökade årliga räntekostnaden till drygt 4 000 kronor.¹¹ Detta kan inte påstås vara en anmärkningsvärd likviditetspåfrestning.

Den ökade administrationen är ett annat stort problem. Avdraget belopp måste redovisas av uppdragsgivaren och begäran om omförelse/utbetalning av inbetalt belopp innebär ett ansökningsför-

¹¹ Enligt beräkningarna, som finns bifogade som bilaga 6 till betänkandet, uppgår räntekostnaden till 0,14 % av årsomsättningen.

farande för uppdragstagaren. Dessa konsekvenser innebär givetvis ökade kostnader för alla parter. Sett ur företagets perspektiv torde dock de negativa konsekvenser som ett frivilligt system kan antas innebära anses mycket större. Dessutom är förmodligen det allmännas kostnader större och intäkterna mindre med ett frivilligt entreprenadavdragssystem. Mot bakgrund av de för- och nackdelar som föreligger med de olika lösningarna, finner kommissionen sammanfattningsvis således att den bästa lösningen måste vara ett obligatoriskt system.

Innestående medel på entreprenadkontot bör vara tillgängliga för uppdragstagaren så snart nödvändig utredning gjorts. Ett krav på skyndsamhet vid handläggningen av ansökan om omförel/utbetalning skall därför finnas i lagen. Detta föreslår kommissionen under avsnitt 8.8. För att den negativa likviditetspåverkan som förslaget innebär skall minskas, skall det därför åligga skattemyndigheten att hantera inestående medel på entreprenadkontot med skyndsamhet.

Det kan i detta sammanhang även på nytt understrykas att de inestående medlen på entreprenadkontot kan uppdragstagaren använda till att betala vilka skatter och avgifter som helst.

Man kan fråga sig om man inte genom en kombination av frivilligt och obligatoriskt entreprenadavdragssystem skulle kunna undanta de minsta företagen, dvs. de företag som drabbas hårdast av de negativa konsekvenserna. De nackdelar som finns med det frivilliga systemet skulle man emellertid i sådana fall ändå ha kvar. Det skulle också innebära svåra avgränsningsproblem vid bestämmande av vilka som skulle omfattas av det frivilliga systemet respektive vilka som skulle omfattas av det obligatoriska systemet. Om endast en del företag medges möjlighet att välja, kan man även befara att det skulle medföra konkurrenssnedvridningar.

Enligt RSV:s förslag skall mindre ersättningsbelopp kunna undantas från avdragsskyldigheten, förslagsvis ett prisbasbelopp per år och underentreprenör.¹² Om man höjer denna gräns från ett till ett och ett halvt prisbasbelopp per år skulle det innebära att en kostnad om 56 850 kronor per år och uppdragstagare inte skulle omfattas av avdragsskyldigheten. Om arbetskostnad och materialkostnad är ungefär lika stora kan en uppdragsgivare till en och samma uppdragstagare ha ersättningar upp till 113 700 kronor per år utan att tvingas göra entreprenadavdrag.¹³ Därmed undantas i vart fall de mindre uppdragen. Den ökade administrationen skulle

¹² RSV:s rapport 2002:6, Svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 60.

¹³ Prisbasbeloppet för år 2002 är fastställt till 37 900 kronor (SFS 2001:647).

därmed minska för såväl uppdragsgivare som uppdragstagare som har många mindre uppdrag.

I sammanhanget kan även påpekas att entreprenadavdragssystemet inte är tänkt att omfatta privatpersoners köp av byggtjänster. Alla småföretag som i stor utsträckning arbetar för privatpersoner kommer därför inte alls eller i väldigt liten grad påverkas av ett system med entreprenadavdrag.

RSV bör dessutom utreda om det inte är möjligt att ha en regel enligt vilken inestående medel på entreprenadkontot efter en viss tid med automatik utbetalas till skattekontot. Därmed skulle uppdragstagaren slippa ansökningsförfarandet. En ansökan skulle endast behöva göras om beloppet skall omföras på annan uppdragstagare inom entreprenadkontot eller om det skall utbetalas direkt till uppdragstagaren, dvs. inte till skattekontot (se vidare under avsnitt 8.8).

Tyskland har en dispensregel enligt vilken dispens från avdragskyldighet kan medges under viss tid (se avsnitt 8.3.4). Vid dispensprövningen kontrolleras bl.a. om deklarationer getts in i tid, att inga oriktiga uppgifter uppgetts samt att skatter och avgifter betalats i tid. Kommissionen har övervägt om inte en liknande möjlighet skulle kunna finnas i ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem. Därmed skulle sådana företag som bevisligen sköter sig kunna undantas från avdragskyldigheten och därmed minskar konsekvenserna såväl avseende likviditetspåfrestningar som administration ytterligare. Kommissionen har dock valt att i dagsläget inte föreslå något sådant dispenssystem.

8.5 Vad skall ett entreprenadavdragssystem omfatta?

8.5.1 Begreppet bygg- och anläggningsarbete

Kommissionen anser lika med RSV att begreppet "bygg- och anläggningsarbete" inte fullständigt kan beskrivas i en legaldefinition. Det måste bli fråga om en generell definition i lagen. För att underlätta tolkningen av begreppet måste därför förarbetena ge en god vägledning. RSV nämner bl.a. att begrepp av liknande slag förekommer på olika områden i den skatterättsliga lagstiftningen såsom "byggnadsrörelse" i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och begreppet "byggnads- och anläggningsarbete" i mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Även i IL:s föregångare, kommunalskattelagen (1928:370),

fanns ett liknande begrepp. Vidare nämner RSV att uppräkningsen i svensk standard för näringsgrensindelning (SNI) kan ge viss vägledning.

SNI är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter till näringsgrenar/branscher. SNI 92 har som bas EG:s reviderade näringsgrensstandard, NACE Rev. 1, Nomenclature Générale des Activités Economiques dans les Communautés Européennes. Den reviderade NACE har varit samordnad med en samtidig revision av FN:s näringsgrensindelning ISIC (ISIC Rev. 3). NACE Rev. 1 skall tillämpas inom EG från 1993. SNI 92 tillämpas som standard i Statistiska centralbyråns (SCB) företags- och arbetsställeregister, årsstatistiken och korttidsstatistiken.

I detta sammanhang kan även nämnas att NACE också tjänar som vägledning vid bestämmande av om byggtreprenad föreligger eller inte (1 kap. 5 § lagen [1992:1528] om offentlig upphandling, LOU).

I MIS 1992:6 har SCB presenterat innehållsbeskrivningar över SNI 92 på detaljnivå. Innehållsbeskrivningarna är grundade på NACE:s beskrivningar med vissa tillägg och förtydliganden.

Enligt kommissionens mening borde SNI 92 jämte de innehållsbeskrivningar som nämnts kunna ge god vägledning beträffande vilka verksamheter som skall anses hänförliga till begreppet bygg- och anläggningsarbete. Vad som i den senaste utgåvan av standarden, SNI 92, hänförs till avdelningen F (byggverksamhet) kan således i detta sammanhang betraktas som bygg- och anläggningsarbete, men det måste understrykas att det på intet sätt är en uttömmande beskrivning. I uppräkningsen finns t.ex. inte projektering och ritning med, men detta måste ändå anses omfattas av begreppet bygg- och anläggningsarbete i nu aktuellt hänseende.

I *bilaga 4* till denna utredning återfinns SNI 92 i aktuella delar. Aktuella delar ur MIS 1992:6 återfinns också som *bilaga 5* till detta betänkande.

8.5.2 Uppdragsgivare och uppdragstagare

De iakttagelser som gjorts i Riksprojektet visar att det förekommer olika konstruktioner med fristående underentreprenörer i flera led, uthyrningsföretag eller ibland som någon typ av mellanman. Riksprojektets kartläggning och kontroll av branschen visar också att skatteundandragandet vanligen sker längre ned i entreprenadkedjan.

Såväl huvudentreprenör som övriga entreprenörer i kedjan måste därför omfattas av avdragsskyldigheten.

Bestämmelserna om entreprenadavdrag kan mot denna bakgrund inte begränsas till underentreprenörer i egentlig mening. Rättsförhållandet mellan huvudentreprenören och underentreprenören kan i många fall inte bestämmas eller beskrivas på närmare sätt än att det är fråga om ett uppdrag där underentreprenören tillhandahåller arbetskraft som utför arbete för huvudentreprenörens räkning.

Bestämmelsen om entreprenadavdrag måste alltså omfatta samtliga ersättningar som betalas ut till en uppdragstagare för utförda byggtjänster. Det innebär att såväl huvudentreprenören som underentreprenörer är skyldiga att göra entreprenadavdrag för ersättningar som de betalar ut för en byggtjänst. En underentreprenör som i sin tur anlitar en underentreprenör skall således också vara skyldig att göra entreprenadavdrag.

Skyldigheten att göra entreprenadavdrag för samtliga byggtjänster innebär även att oavsett om underentreprenören är verksam inom byggbranschen i övrigt skall avdrag göras när underentreprenören utför en byggtjänst. Ett städföretag som utför en byggstädning skall därför omfattas av bestämmelsen. Om företaget däremot enbart levererar byggmaterial bör det däremot inte omfattas av lagstiftningen, oavsett om det är ett byggföretag eller inte. Om det i leverantörens uppdrag även ingår arbete som är att betrakta som ett bygg- eller anläggningsarbete omfattas han däremot av lagstiftningen.

Det finns även situationer där en entreprenör utför tjänster med egen svart arbetskraft direkt i förhållande till en beställare. Därför bör också vissa beställare omfattas av lagstiftningen för att man skall komma till rätta med svart arbetskraft inom branschen. En beställare som i den egna byggverksamheten anlitar underentreprenörer bör i detta sammanhang jämföras med en huvudentreprenör. Avdragsskyldigheten bör därför omfatta även sådana beställare.

Vid uthyrning av personal anses arbetstagarna anställda av uthyraren, vilken följaktligen har att verkställa skatte- och socialavgiftsbetalningar avseende den uthyrda personalen. De iakttagelser som gjorts av RSV visar också att det i de olika härvorna förekommer olika konstruktioner med även t.ex. uthyrningsföretag. Även uthyrningsföretag måste alltså omfattas av bestämmelserna om entreprenadavdrag.

Samtliga dessa aktörer bör i de flesta fall kunna sammanfattas med "den som i egen bygg- och anläggningsverksamhet eller i egen

uthyrningsverksamhet” anlitar någon för att utföra bygg- och anläggningsarbete.

De aktörer som enligt ovan skall omfattas av lagen kan mot denna bakgrund benämnas *uppdragsgivare* och *uppdragstagare*. Dessa begrepp bör kunna bestämmas genom en legaldefinition. Vid utformandet av denna definition bör den inte göras vidare än nödvändigt samtidigt som den givetvis måste vara så klar och tydlig som möjligt.

Med uppdragstagare avses helt enkelt den som utför bygg- och anläggningsarbetet. Uppdragstagare måste också kunna vara den som tillhandahåller arbetskraft för att utföra detta arbete, dvs. en uthyrare.

Bestämmelserna om avdragsskyldighet lämpar sig däremot inte för fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet. En privatperson skall således aldrig vara avdragsskyldig enligt lagen och omfattas därmed inte heller av begreppet uppdragsgivare. Om en näringsidkare som privatperson, t.ex. för renovering av sin bostad, anlitar ett byggföretag för att utföra ett byggarbete skall han inte göra entreprenadavdrag på ersättningen.

Kommissionen är medveten om att betydande belopp i och för sig undgår beskattning när privatpersoner köper byggtjänster. Med ett system med entreprenadavdrag kommer man inte åt detta problem utan då krävs andra åtgärder, t.ex. en skattereduktion för utgifter för reparationer, om- och tillbyggnader av småhus och bostadsrätter. Närmare överväganden kring detta återfinns under avsnitt 8.11.

8.5.3 Utländska aktörer

Bakgrund

RSV anser att skyldigheten att göra entreprenadavdrag bör åvila i princip alla uppdragsgivare som betalar ut ersättning för byggtjänster för att bestämmelserna skall få avsedd effekt. Även utländska företag som betalar ut ersättning för en byggtjänst bör enligt RSV:s mening därför omfattas av bestämmelserna om entreprenadavdrag. I annat fall finns det en uppenbar risk att systemet kringgås genom att sådana företag anlitas för entreprenader. Verkets utgångspunkt har därför varit att utländska företag skall

omfattas av regelsystemet för entreprenadavdrag.¹⁴ Detta förutsätter att de särbestämmelser som finns rörande utländska arbetsgivare ses över och att den föreslagna ordningens förenlighet med EG-rätten penetreras.

Med utländsk arbetsgivare avses i detta kapitel, om inte annat sägs, utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. För arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige gäller nämligen samma regler som för en svensk arbetsgivare. I 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, återfinns en definition av begreppet fast driftställe. Många – dock inte alla – skatteavtal som Sverige ingått med andra länder bygger på OECD:s modellavtal, i vilket det föreskrivs att ett entreprenadarbete skall pågå minst tolv månader för att räknas som fast driftställe.

Arbetsgivaravgifter – betalningsskyldighet och redovisningsskyldighet i Sverige för utländsk arbetsgivare

En utländsk arbetsgivare, som alltså saknar fast driftställe här i Sverige, är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för de arbetstagare som omfattas av svensk socialförsäkring. Denna skyldighet bestämde Sverige helt ensidigt genom en lagändring som trädde i kraft 1976. Genom en ändring i 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, hänfördes lön från utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige till inkomst av anställning istället för inkomst av annat förvärvsarbete. Därigenom blev arbetsgivaren avgiftsskyldig för samtliga förekommande arbetsgivaravgifter.¹⁵

Eftersom den utländske arbetsgivaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter, skall han registreras enligt 3 kap. 1 § SBL och tilldelas ett skattekonto enligt 5 § samma kapitel. Behörig myndighet att fatta beslut rörande utländska företag är skattemyndigheten i Stockholm (2 kap. 2 § SBL).

Sociala avgifter i ett internationellt perspektiv

Inom EU och EES-området gäller EG:s förordning nr 1408/71 om social trygghet. I förordningen utpekas vilket lands socialförsäkringslagstiftning som skall tillämpas i olika fall. Dessa regler tar

¹⁴ RSV:s rapport 2002:6, Svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 12, 58 och 61ff.

¹⁵ Angående detta stycke se SFS 1975:1160 och prop. 1975/76:46 s. 39.

primärt sikte på i vilket land man skall ha rätt att erhålla sociala förmåner. Vid bestämmande av vilken medlemsstats lagstiftning om social trygghet som en person skall omfattas av, skall personen enligt huvudregeln omfattas av lagstiftningen i den stat där han arbetar. Det skall dock betonas att förordningen endast styr vilket land som har rätt att ta ut sociala avgifter, dvs. det är fråga om rena lagvalsregel. Däremot saknas materiella regler om avgiftsunderlag, avgifternas storlek etc. Dessa frågor styrs helt av intern rätt i den aktuella medlemsstaten.¹⁶

Sverige skall också tillämpa ett stort antal avtal som ingåtts mellan någon av gemenskaperna (EEG, EURATOM eller Kol- och stålunionen) och ett eller flera tredje länder. Detsamma gäller i fråga om s.k. blandade avtal, dvs. överenskommelser och avtal som de tidigare medlemsstaterna, eller vissa av dem, tillsammans med någon av gemenskaperna har ingått med tredje land. Flera av dessa avtal innehåller bestämmelser om social trygghet av olika slag. I dessa avtal finns inte några uttryckliga bestämmelser om skyldighet att betala socialavgifter. Däremot innehåller avtalen i huvudsak bestämmelser om likabehandling i fråga om rätt till särskilt angivna förmåner.

Genom avtalen om social trygghet utsträcks eller inskränks i vissa fall tillämpningen av vad som föreskrivs i respektive lands nationella lagstiftning om social trygghet. De flesta avtal som Sverige ingått med utomnordiska länder innebär att det är sysselsättningslandets lagstiftning som skall tillämpas.

Avtal om betalning av socialavgifter

En utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige är skyldig att betala arbetsgivaravgifter enligt samma regler som gäller för svensk arbetsgivare. En utländsk arbetsgivare utan fast driftställe är också enligt huvudregeln skyldig att betala arbetsgivaravgifter i Sverige. Enligt 2 kap. 8 § socialavgiftslagen (2000:980) kan dock en utländsk arbetsgivare träffa överenskommelse med den anställda om att arbetsgivaravgifter inte skall betalas på ersättning för arbete. Mottagaren av ersättningen skall i stället själv i förekommande fall betala egenavgifter på ersättningen. Med införande av möjligheten att träffa avtal av förevarande slag mellan en arbetstagare som sysselsätts i Sverige och en utländsk arbetsgivare åsyftades endast

¹⁶ Kristina Ståhl/Roger P Österman, EG-skatterätt, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2000, s. 266-267.

att få till stånd en för parterna mer praktisk ordning för de sociala avgifternas erläggande.¹⁷

Även i EG-rätten finns möjlighet att träffa avtal om betalning av socialavgifter.¹⁸ Något krav på skriftligt avtal finns inte, men den behöriga institutionen, dvs. allmän försäkringskassa, skall enligt artikelns lydelse underrättas om överenskommelsen.

Skatteavdrag

En särskild fråga gäller i vilken utsträckning i utlandet bosatt person eller utländsk juridisk person är skyldig att göra skatteavdrag vid utbetalning av lön, som är skattepliktig i Sverige.

Utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige är skyldig att göra skatteavdrag enligt samma regler som svensk arbetsgivare. Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige anses däremot inte skyldig att göra skatteavdrag på utbetald ersättning för arbete. Detta gäller oavsett om arbetstagaren är skattskyldig här i landet eller inte. Detta bygger enbart på praxis från Centrala uppborädsnämnden, CUN, som numera upphävts.¹⁹

Att anmärka i detta sammanhang är att EG-domstolens praxis angående rådets förordning (1408/71) av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen av RSV tolkats som att de svenska särskilda löneskatterna (på förvärvsinkomster respektive pensionskostnader) inte är att anse som socialavgifter utan som skatter, vilket innebär att de faller utanför förordningens område.²⁰

Etableringsfriheten

I artikel 43 i EG-fördraget stadgas att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat är förbjudna. Rätten till fri etablering omfattar även juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstift-

¹⁷ Prop. 1986/87:16 s. 49.

¹⁸ Artikel 109 i EG:s förordning 574/72 (tillämpningsförordningen)

¹⁹ CUN 1947:68 A och B och även Centrala folkbokförings- och uppborädsnämndens, CFU, förklaring 1967:10 som upphävts genom lag (2001:332) om upphävande av vissa av Centrala Folkbokförings- och uppborädsnämndens bindande förklaringar och lag (2001:333) om upphävande av vissa av Centrala uppborädsnämndens bindande förklaringar.

²⁰ RSV-nytt nr 4/2000, 2/3 2000.

ning och som har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.

Etableringsfriheten innefattar en rätt till nationell likabehandling, dvs. juridiska personer från andra medlemsländer skall ha rätt att starta och driva verksamhet på samma villkor som etableringslandets egna rättssubjekt. Nationella regler som diskriminerar juridiska personer från andra medlemsländer är således inte tillåtna.

EGD har i flera domar framhållit att det är den juridiska personens säte som tjänar till att fastställa dess anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten gör när det gäller fysiska personer.²¹ Om en skatteregel gör skillnad mellan inhemska och utländska juridiska personer till den utländska personens nackdel, och det är den juridiska personens säte som avgör om den skall kategoriseras som inhemskt eller utländskt subjekt, är det fråga om *öppen diskriminering*. Om särskiljandet baserar sig på det skatterättsliga hemvistet och det inte alltid sammanfaller med sätet/registeringslandet, är det däremot fråga om *dold diskriminering*.²²

Med svenska juridiska personer avses rättssubjekt som är registrerade i enlighet med svensk lagstiftning eller, om registrering inte skett, som har sitt säte i Sverige. Även i enskilda skatteregler där man i ett eller annat avseende velat göra skillnad mellan svenska och utländska juridiska personer används tekniken att direkt föreskriva att reglerna endast gäller för svenska respektive utländska subjekt. I den mån dessa regler leder till att utländska juridiska personer missgynnas blir det därmed regelmässigt fråga om öppen och inte dold diskriminering. Detta får konsekvenser för Sveriges möjligheter att rättfärdiga reglerna.²³

I de skattemål som har prövats av EGD har medlemsländerna anfört en del olika argument för att rättfärdiga den aktuella negativa särbehandlingen. I regel har dessa argument avvisats av domstolen, och det är endast undantagsvis som den skatteregel som varit föremål för prövning har godtagits med hänvisning till att den varit motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.

En vanlig invändning har varit att de prövade reglerna varit nödvändiga för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. EGD har principiellt uttalat att önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan moti-

²¹ Se t.ex. mål 270/83 *avoir fiscal* (1986) ECR 273, punkt 18 i EGD:s dom och mål C-264/96 *ICI REG* 1998 s. I-4695, punkt 20 i EGD:s dom.

²² Se t.ex. mål C-330/91 *Commerzbank* (1993) ECR I-4017, punkt 15 i EGD:s dom.

²³ Kristina Ståhl/Roger P Österman, *EG-skatte rätt*, Iustus Förlag AB, 2000, s. 266–267.

vera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna. I flera mål har EGD dock ansett att den prövade regeln gått längre än vad som varit nödvändigt för att uppnå syftet.

I fallet *Futura* uppställdes som krav på avdrag för tidigare års förluster att bolaget under förluståret gjort bokföring enligt verksamhetslandets lagstiftning. Detta krav gick enligt domstolens mening utöver vad som var nödvändigt för att kontrollera omfattningen av de avdragsgilla förlusterna och domstolen ansåg därför inte att reglerna kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.²⁴

Även i det svenska *Safir*-målet förkastade domstolen Sveriges invändning att önskemålet om att upprätthålla en effektiv skattekontroll omöjliggjorde att samma skattesystem tillämpades på både inhemska och utländska försäkringar.²⁵

8.5.4 Kommissionens förslag

Kommissionens förslag:

Entreprenadavdragssystemet skall omfatta *bygg- och anläggningsarbete*. Svensk standard för näringsgrensindelning, SNI, kan tjäna som vägledning vid tolkning av detta begrepp.

Aktörerna skall benämnas *uppdragsgivare* och *uppdragstagare*. Med uppdragsgivare avses den som i egen bygg- och anläggningsverksamhet eller i egen uthyrningsverksamhet anlitar någon för att utföra bygg- och anläggningsarbete. En fysisk person kan aldrig vara uppdragsgivare. Med uppdragstagare avses den som utför bygg- och anläggningsarbetet eller den som tillhandahåller personal för att utföra sådant arbete.

Såväl *utländska uppdragsgivare* som *utländska uppdragstagare* som saknar fast driftställe i Sverige skall omfattas av systemet med entreprenadavdrag vid utförande av bygg- och anläggningsarbete i Sverige.

Entreprenadavdragssystemet skall omfatta bygg- och anläggningsarbeten. Detta begrepp kan inte beskrivas i en legaldefinition. Vid bestämmandet av om sådant arbete skall anses föreligga eller inte, kan svensk standard för näringsgrensindelning jämte dess innehålls-

²⁴ Mål C-250/95 Futura.

²⁵ Mål C-118/96 Safir.

beskrivning tjäna som vägledning. Såväl denna näringsgrensindelning, SNI, som dess innehållsbeskrivning finns i aktuella delar bifogade detta betänkande, se *bilagorna 4–5*. Denna indelning och beskrivning ger dock inte någon uttömmande beskrivning av begreppet, utan det måste understrykas att det endast är en vägledning. Arbetet med t.ex. ritning och projektering skall också omfattas av avdragsskyldigheten, men dessa arbeten finns inte med under koden för "byggverksamhet" i näringsgrensindelningen.

Begreppet entreprenör är inte klart och entydigt. Dessutom förekommer inte svart arbetskraft enbart eller huvudsakligen hos underentreprenörer i egentlig mening. Det förekommer olika konstruktioner med fristående underentreprenörer i flera led, uthyrningsföretag eller ibland någon typ av mellanman. Alla olika led måste omfattas. Bättre begrepp i sammanhanget är därför uppdragsgivare och uppdragstagare. Begreppet uppdragsgivare bör dock begränsas till att omfatta de som i egen bygg- och anläggningsverksamhet eller egen uthyrningsverksamhet uppdrar åt någon att utföra bygg- och anläggningsarbete.

Entreprenadavdragssystemet lämpar sig däremot inte när fråga är om privatpersoners köp av byggtjänster, varför dessa inte skall vara avdragsskyldiga. Problemet med svart arbetskraft vid köp av byggtjänster av privatpersoner måste lösas på annat sätt, som kommissionen återkommer till (se avsnitt 8.11).

Kommissionen anser lika med RSV att skyldigheten att göra entreprenadavdrag för bästa effekt måste åvila såväl utländska som inhemska uppdragsgivare.

Etableringsfriheten innefattar en rätt till nationell likabehandling. En reglering som omfattar såväl inhemska som utländska uppdragsgivare och uppdragstagare innebär inget avsteg från denna princip. En nationell reglering som innebär en negativ särbehandling av juridiska personer från andra medlemsländer är däremot inte tillåten. Om såväl inhemska som utländska uppdragsgivare/uppdragstagare omfattas av samma nationella reglering avseende ett system med entreprenadavdrag, kan detta därför inte anses strida mot etableringsfriheten. Grunden för entreprenadavdraget är ju att det i den fakturerade ersättningen ingår en arbetskostnad för bygg- och anläggningsarbete. Denna grund är densamma för såväl inhemska som utländska arbetsgivare. Huruvida uppdragstagaren är skyldig att göra skatteavdrag och/eller betala arbetsgivaravgifter saknar för såväl den inhemske som den utländske uppdragstagaren betydelse. Hinder saknas även mot att föreskriva om skyldighet för

utländska uppdragsgivare att verkställa entreprenadavdrag. Om uppdragsgivaren är ett utländskt företag skall entreprenadavdrag därför göras på föreskrivet sätt.

I detta sammanhang kan påpekas att det saknas möjlighet att revidera de utländska uppdragsgivarna. Skattemyndigheten kommer dock att begära kontrolluppgifter från utländska arbetsgivare från och med år 2002, dvs. den kontrolluppgift som skall lämnas i januari 2003.

8.6 Avdragets underlag och storlek

8.6.1 Möjliga alternativ

I RSV:s rapport 2001:9 anges att ett avdrag på 40 procent av ersättningsbeloppet anses tillräckligt för att täcka schablonberäknad preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för den arbetskraft som anlitas av uppdragstagaren.²⁶ Detta gäller oavsett om arbetskraften avlönas direkt av uppdragstagaren eller i senare led av annan uppdragstagare. Beräkningen bygger på att mervärdesskatten enligt RSV:s förslag inte omfattas av entreprenadavdrag.

I första exemplet nedan visas mer detaljerat vilken procentsats som krävs för att täcka de skatter och avgifter som en uppdragstagare skall betala under förutsättning att inga kostnader för material eller övrigt finns. Om underlaget för entreprenadavdraget i stället skall omfatta såväl ersättning för arbete som material finns i andra exemplet visat vilken procentsats som krävs för att täcka de skatter och avgifter som skall betalas.

1) Avdrag på endast ersättning för arbetskostnader

Medellönen för en byggnads- och anläggningsarbetare kan under 2002 beräknas ligga runt 19 000–20 000 kronor per månad. Inom detta intervall skall skatteavdrag (tabell 30, kolumn 1) göras med belopp motsvarande 30 procent efter avrundning. Arbetsgivaravgifterna uppgår till 32,82 procent under 2002. Exemplet är av pedagogiska skäl begränsat till kostnaden för en anställd, men proportionerna och procentsatserna gäller naturligtvis även för större företag.

²⁶ RSV Rapport 2001:9, RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 70.

För att visa helheten redovisas även momsbeloppet trots att det inte är i fråga här.

Bruttolön	20 000 kr
Skatteavdrag (30 procent av 20 000)	(6 000 kr)
Arbetsgivaravgift (32,82 procent av 20 000)	6 564 kr
Fakturerad ersättning (20 000 + 6 564)	<u>26 564 kr</u>
Moms (25 procent av 26 564)	6 641 kr
Fakturerad ersättning inklusive moms (26 564 + 6 641)	<u>33 205 kr</u>
Avdrag från ersättning exklusive moms: 6 000 + 6 564 = 12 564 = 47 procent av 26 564	

Ett avdrag på 12 564 kronor av fakturerade 26 564 kronor (exkl. moms), dvs. motsvarande 47 procent, krävs således för att täcka de avgifter och skatter som underentreprenören har att betala.

2) Avdrag på ersättning för såväl arbets- som materialkostnader

Som ett alternativ har ett avdrag på 30 procent av fakturerat belopp (exkl. moms) diskuterats. Detta avdrag motsvarar ett förhållande där uppdragstagaren har kostnader för material och övrigt (allt utöver löner och arbetsgivaravgifter) motsvarande 37 procent av fakturerat belopp (exkl. moms). Om en uppdragstagare sålunda löpande har kostnader för material m.m. som ligger i intervallet 25–50 procent (ett genomsnitt på ca 37 procent) av fakturerad ersättning så kommer ett avdrag på 30 procent inte att medföra ett för stort avdrag totalt sett utan avdraget kommer väl att täcka de preliminärskatteavdrag och arbetsgivaravgifter som kan hänföras till arbetskostnaden.

Exemplet nedan visar vilken materialkostnad som kan inrymmas om avdraget reduceras till 30 procent.

Bruttolön	20 000 kr
Skatteavdrag (30 procent av 20 000)	(6 000 kr)
Arbetsgivaravgift (32,82 procent av 20 000)	6 564 kr
Övriga kostnader för material, utrustning, resor etc.	15 312 kr
Fakturerad ersättning (20 000 + 6 564 + 15 312)	<u>41 876 kr</u>
Moms (25 procent av 41 876)	10 469 kr
Fakturerad ersättning inklusive moms (41 876 + 10 469)	<u>52 345 kr</u>
Materialandelen av fakturabeloppet = 15 312/41 876 = 37 procent	
Avdrag från ersättning exklusive moms: 6 000 + 6 564 = 12 564 = 30 procent av 41 876	

Ett avdrag på 12 564 kronor av fakturerade 41 876 kronor (exkl. moms), dvs. motsvarande 30 procent, räcker således för att täcka underentreprenörens beräknade avgifter och skatter, när 37 procent av fakturerat belopp avser material m.m.

8.6.2 Likviditetspåverkan

Med ett system där entreprenadavdraget inbetalas i samband med att betalning sker till uppdragstagaren påverkas likviditeten inte för utbetalaren/uppdragsgivaren utan endast för uppdragstagaren. Likviditetseffekten består i att denne initialt endast erhåller 60 procent (alternativt 70 procent) av fakturerat belopp medan resterande belopp tillgodoräknas eller utbetalas först efter ansökan.

Om underlaget för avdrag skall utgöras av såväl arbets- som materialkostnader och ersättningen som betalas i stor utsträckning avser just materialkostnader, kommer entreprenadavdraget att överstiga de avgifter och skatter som det är avsett att täcka. Här skulle i så fall uppkomma en viss ytterligare belastning av likviditeten.

I beräkningarna på likviditeten, som finns som *bilaga 6* till betänkandet, har antagits att tillgodoförande av inestående medel på entreprenadkontot sker först månaden efter det att avdraget gjorts. I praktiken torde dock tillgodoförandet/omföringen kunna ske tidigare eftersom det inte är medel som på något sätt är öronmärkta för vissa skatter och avgifter. Alla inestående medel på entreprenadkontot kan en uppdragstagare således kontinuerligt utnyttja för aktuella skatte- och avgiftsskulder. Under förutsättning att underlag för kontroll finns tillgängligt hos skattemyndigheten, dvs. uppdragsgivarens deklaration, skall denna utbetalning/omföring kunna ske tidigare. På detta sätt är likviditetspåverkan i realiteten lägre än i beräkningarna. Beräkningarna bygger också på det antagandet att företagen löser sitt ökade kapitalbehov med checkkredit. Det kan dock antas att många kommer att lösa det på ett mer kostnads-effektivt sätt.

Det ökade kapitalbehovet vid ett avdrag om 40 procent, som alltså avser ett avdrag på endast arbetskostnaderna för bygg- och anläggningsarbete, kan beräknas till 3,0 procent av årsomsättningen. Om avdrag istället skall ske med endast 30 procent men på såväl arbets- som materialkostnaderna och sistnämnda uppgår till 60 procent av den totala ersättningen, blir det ökade kapitalbehovet också 3,0 procent av årsomsättningen. Ett ökat kapitalbehov om 3,0 pro-

cent motsvarar enligt beräkningarna en räntekostnad om 0,14 procent av årsomsättningen.

För ett företag med en årsomsättning om tre miljoner kronor innebär detta en räntekostnad om 4 200 kronor. Om företaget i stället har en årsomsättning om 12 miljoner kronor skulle det innebära en räntekostnad om 16 800 kronor.

8.6.3 Kommissionens förslag

Kommissionens förslag:

Avdragets storlek skall vara 40 procent på ett underlag som utgörs av ersättningen för arbetskostnaderna exklusive eventuella materialkostnader.

Skattemyndigheten skall upprätta ett konto för registrering av entreprenadavdrag (*entreprenadkonto*).

När det gäller frågan om underlag för avdragsplikten i det obligatoriska systemet gäller frågeställningen i första hand om materialkostnaderna skall medräknas eller inte. En avvägning måste då göras mellan lagstiftningens effektivitet och företagens likviditetspåverkan.

Av RSV:s redogörelse för hur skatteundandragandet sker kan det konstateras att lagstiftningens effektivitet är beroende av att skatter och avgifter för arbetskraften säkras redan vid fakturabetalningen.

Oavsett om materialkostnaden skall vara med i underlaget för entreprenadavdraget eller inte kan avsiktliga felfördelningar göras. Om såväl material- som arbetskostnaderna skall ingå i underlaget måste givetvis avdraget vara lägre (30 procent) än om avdrag skall göras enbart på arbetskostnaderna. Om båda kostnaderna skall ingå i underlaget kan företagen välja att dela upp kostnaderna i två fakturor, en för arbetet och en för materialet. På endast materialkostnaden görs inget entreprenadavdrag och på den del som avser ersättningen för arbetet blir istället entreprenadavdraget alldeles för litet, eftersom det är ett schablonavdrag beräknat utifrån att en stor del av ersättningen utgörs av just materialkostnader. Om såväl arbetskostnader som materialkostnader ingår i underlaget blir dessutom träffsäkerheten i skattemyndighetens maskinella kontrollsystem sämre. Detta innebär att man skulle bli tvungen att kontrollera fler företag.

Det största argumentet mot ett schabloniserat avdrag, dvs. ett avdrag på hela ersättningen inklusive materialkostnaden, är dock den snedfördelning som kan uppkomma i alla de fall där arbetsrespektive materialkostnaderna inte är så jämnt fördelade. Detta kan illustreras enligt följande uppställning.

Entreprenad- avdragets storlek (30 % av hela ersättningen)	Ersättningens storlek	Material- kostnad	Arbets- kostnad	Skatter och avgifter	Hur täcker avdraget belopp skatter och avgifter?
30 000 kr	100 000 kr	0 kr	100 000 kr	47 000 kr	-22 000 kr
45 000 kr	150 000 kr	50 000 kr	100 000 kr	47 000 kr	-2 000 kr
60 000 kr	200 000 kr	100 000 kr	100 000 kr	47 000 kr	+13 000 kr
75 000 kr	250 000 kr	150 000 kr	100 000 kr	47 000 kr	+28 000 kr

Slutsatsen av dessa beräkningar är att ett entreprenadavdrag på ett underlag som omfattar såväl material- som arbetskostnader endast fungerar bra om fördelningen på de olika kostnaderna är ungefär konstant. Om materialkostnaden är låg täcker avdraget dåligt de skatter och avgifter som det är avsett att täcka. Om materialkostnaden däremot är hög, blir avdraget alldeles för stort och företagen får såväl betala materialet som avsätta medel för entreprenadavdrag för materialkostnaden. Denna likviditetspåfrestning bör man givetvis undvika. Mot bakgrund av att andelen materialkostnader i ersättningarna skiftar väldigt mycket inom de olika branscherna i byggsektorn, och de övriga nackdelar som nämnts ovan, finner kommissionen därför att underlaget för avdraget endast skall utgöras av arbetskostnaderna.

Vid val av en metod där avdraget skall göras på fakturabeloppet exklusive materialkostnader, dvs. enbart på kostnaden för arbetskraften, har ett avdrag på 40 procent ansetts väl avvägt. Denna nivå ger ett visst utrymme för lönebikostnader i form av kostnadsersättningar och försäkringar och för viss vinstmarginal så att avdraget inte blir omotiverat stort.

Entreprenadkonto

Skattekontot är inte lämpligt att använda för ett entreprenadavdrag, eftersom pengar som inbetalas till skattekontot inte går att öronmärka och därför inte kan spärras. Ett för hela landet gemensamt post- och bankgirokonto skall öppnas istället (entreprenadkonto). Det kontot skall enbart ta emot inbetalningar som avser entreprenadavdrag. En ny rutin eller ett inbetalningsregister måste byggas som ett sidoregister till det befintliga skattekontot. Dit styrs inbetalningarna av entreprenadavdragen.

8.7 Utredningsförfarandet

8.7.1 Föreläggande och vite

Kommissionens förslag:

Skattemyndigheten skall kunna *förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter* enligt lagen att göra det. Den som *är eller kan antas vara uppdragsgivare* skall också kunna föreläggas att inge kontrolluppgifter. Även om det är *okänt om en person är deklara-tions-skyldig* eller inte skall skattemyndigheten kunna förelägga denne att lämna entreprenaddeklaration.

Skattemyndigheten skall också ha möjlighet att hämta in kontrolluppgift om rättshandling som har betydelse för skyldighet att göra entreprenadavdrag om det behövs för kontroll av annan persons deklaration (*tredjemansföreläggande*).

Ett föreläggande skall kunna förenas med *vite*.

Om någon ej fullgör sina skyldigheter enligt lagen, måste skattemyndigheten ha möjlighet att utfärda förelägganden. Skattemyndigheten bör naturligtvis i det fall myndigheten i ett enskilt fall uppmärksammat att en entreprenaddeklaration bort lämnas, kunna förelägga den avdragsskyldige att komma in med en. Likaså om en inlämnad deklaration eller ansökan är ofullständig får skattemyndigheten förelägga den deklara-tions-skyldige att lämna deklaration eller att komplettera deklarationen/ansökan.

Den som är eller kan antas vara uppdragsgivare skall kunna föreläggas att lämna kontrolluppgift. Men även om det är okänt om det finns någon avdragsskyldighet, dvs. det är okänt om personen är uppdragsgivare eller inte, kan det givetvis finnas behov av att be-

göra in uppgifter. I likhet med bestämmelserna i skattebetalningslagen (10 kap. 10 § SBL) bör därför skattemyndigheten också ha rätt att förelägga en person att lämna entreprenaddeklaration även i de fall det är okänt om det finns någon avdragsskyldighet. Syftet med bestämmelsen är att ge myndigheten en möjlighet att kontrollera om en viss person varit skyldig att göra entreprenadavdrag. I regel är det lättare för en avdragsskyldig att helt underlåta att lämna föreskrivna uppgifter än att i en deklaration lämna oriktiga uppgifter.

En kontroll av lagens efterlevnad kan inte göras tillräckligt effektiv om inte skattemyndigheterna även ges möjlighet att inhämta uppgifter från uppdragstagaren, som dock i och för sig inte har några skyldigheter enligt lagen. Det är ju uppdragsgivaren som skall verkställa entreprenadavdraget och deklarerat belopp, men frågan om detta fullgjorts på rätt sätt kan inte alltid med säkerhet klarläggas om inte även uppgifter från uppdragstagaren inhämtas. I skattesammanhang har det också visat sig att det så kallade tredjemansföreläggandet är ett användbart kontrollmedel och att ett stort antal av tredjemanskontrollerna med fördel kan utföras med hjälp av förelägganden.²⁷ Mot denna bakgrund bör även uppdragstagaren kunna föreläggas att inkomma med handling som rör rättsförhållande som har betydelse för avdragsskyldighet och deklarationskyldighet enligt lagen om entreprenadavdrag. Tredjemansföreläggande kan dock inte begränsas till enbart uppdragstagare. Även t.ex. entreprenörer högre upp i en entreprenörskedja kan behöva ge in uppgifter.

Reglerna bör kunna utformas med bestämmelserna i SBL som förebild.

Ett föreläggande bör, liksom ett föreläggande enligt SBL, kunna förenas med vite för att framtinga en prestation.

²⁷ Se prop. 1996/97:100 s. 473.

8.7.2 Revision

Kommissionens förslag:

Skattemyndigheten skall ha möjlighet att genomföra *revision* hos den som är eller kan antas vara *uppdragsgivare*. Revision skall få göras även för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras (*tredjemansrevision*). Revision får endast genomföras hos *den som är eller kan antas vara bokförings-skyldig* enligt bokföringslagen (1999:1078) och hos annan juridisk person än dödsbo.

För revisionen skall reglerna för taxeringsrevision vara tillämpliga.

En uttrycklig reglering om möjligheten att komma överens med uppgiftsskyldig om ett personligt sammanträffande bör också införas.

Revision hos uppdragsgivaren

Skattemyndigheten måste ha en möjlighet att kontrollera att uppdragsgivare fullföljer sina skyldigheter enligt lagen. Det torde inte vara tillräckligt att skattemyndigheten kan begära in uppgifter från uppdragsgivaren; skattemyndigheten måste också kunna företa kontroller hos uppdragsgivaren. Kommissionen föreslår därför att det i lagen införs en revisionsmöjlighet.

Ett beslut om sådan revision skall ha som enda syfte att kontrollera att uppdragsgivaren fullgjort sina skyldigheter enligt den nya lagen. Det får således inte vara fråga om en skatterevision av uppdragsgivaren. Om skattemyndigheten vill företa en sådan skall i stället revisionsbestämmelserna i taxeringslagen (1990:324), TL, SBL eller andra skattelagar tillämpas.

Revisionen skall, i likhet med vad som gäller för annan revision, få göras endast hos den som är eller kan antas vara bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) och hos annan juridisk person än dödsbo. Vidare skall revisionen bedrivas i samverkan med den enskilde och på ett sådant sätt att den inte i onödan hindrar verksamheten. Över huvudtaget bör beträffande förfarandet vid revision samma regler gälla som för taxeringsrevisioner. Vi föreslår därför att bestämmelserna i 3 kap. 9–14 c §§ TL skall vara tillämpliga i fråga om revisioner som företas med stöd av den föreslagna lagen.

Revision hos uppdragstagaren eller annan tredjeman

För att kontrollmöjligheten av uppdragsgivaren skall vara tillräckligt effektiv måste givetvis även finnas möjlighet att utöva kontroller av underentreprenören eller annan entreprenör i kedjan. En särskild fråga är därför om det inte i lagen även bör föreskrivas en möjlighet att revidera uppdragstagaren och annan tredjeman.

Till viss del torde de uppgifter som skattemyndigheten kan behöva kunna inhämtas genom föreläggande av tredjeman. Det så kallade tredjemansföreläggande är ju ett användbart kontrollmedel i skattesammanhang. Ett stort antal av kontrollerna av uppdragstagarna bör kunna utföras med hjälp av förelägganden, som kommissionen i föregående avsnitt föreslagit skall införas.

Det finns dock situationer då förelägganden inte är lämpliga kontrollinstrument. Det kan t.ex. i vissa fall vara svårt för skattemyndigheten att i ett föreläggande precisera alla de uppgifter och handlingar som har samband med den granskade rättshandlingen, exempelvis då granskningen sker i form av en branschkontroll eller då skattemyndigheten vill ha uppgifter om invecklade transaktioner. Denna svårighet att definiera vilka uppgifter man skall begära in kan innebära att myndigheten går miste om viktig information. Vidare kan den leda till att föreläggandena måste göras i flera omgångar, vilket är tungrovt och tidsödande. Föreläggandena kan därför i vissa fall innebära betydande merarbete för såväl skattemyndigheten som den förelagde. Till detta kommer att det finns en risk för att kvaliteten på uppgifterna försämras eftersom den förelagde kanske inte lämnar fullständig information eller felaktig information.

Eftersom föreläggandeformen i vissa situationer således minskar utsikterna att snabbt få fram det önskade materialet samtidigt som det i många fall finns risk för att kontrollvärdet av de lämnade uppgifterna är sämre än vad som skulle vara fallet om revisorerna själva fick granska handlingarna framstår möjligheten att företa revisioner även av uppdragstagarna som ett nödvändigt komplement till föreläggandena.

Det finns inte skäl att se tredjemansrevisionen som helt väsensskild från en revision som företas för granskning av den reviderade. Det kan knappast anses finnas någon avgörande skillnad i rätts-säkerhets- eller integritetshänseende mellan tredjemansrevision och annan revision. En tredjemansrevision bör kunna utgöra ett naturligt inslag i en utredning om entreprenadavdrag liksom i en skatte-

utredning. Utgångspunkten bör vara att också denna typ av revisioner normalt sker i samverkan mellan den reviderade och skattemyndigheten. Liksom i skatteutredningar bör det i detta sammanhang alltså finnas en möjlighet till tredjemansrevision. Bestämelsen bör även i detta sammanhang kunna utformas med SBL som förebild.

Liksom i fråga om tredjemansföreläggandena kan inte tredjemansrevisionerna begränsas till uppdragstagare. Även andra, t.ex. en entreprenör högre upp i kedjan, kan behöva revideras.

Ett smidigt och formlöst kontrollinstrument på en lägre nivå än revisionen är givetvis att sammanträffa personligen med den som kontrolleras. En uttrycklig reglering om möjligheten att komma överens med uppgiftsskyldig om ett personligt sammanträffande bör därför också införas.

8.7.3 Skattemyndighetens utredning i övrigt

Kommissionens förslag:

Innan ett ärende avgörs skall den avdragsskyldige ges tillfälle att *yttra sig*, om det inte är onödigt.

En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns *underlag för fullgörandet* av de skyldigheter som följer av denna lag.

Regler om kommunikation när ett ärende tillförts uppgifter från någon annan än den enskilde själv finns i 17 § förvaltningslagen (1986:223), FL. Det är emellertid nödvändigt med en särskild regel i den nu föreslagna lagen inte minst med hänsyn till att kommunikationsskyldigheten i t.ex. SBL går längre än vad FL föreskriver. I 14 kap.1 § SBL finns bestämmelse om kommunikationsskyldighet i skatteärenden. Motsvarande bestämmelse bör gälla vid utredningar enligt nu föreslagna lag.

Den som är redovisningsskyldig för entreprenadavdrag bör också vara skyldig att i skälig omfattning spara räkenskaper, anteckningar och liknande underlag (jfr 14 kap. 2 § SBL). Det är viktigt – inte minst för den avdragsskyldige själv – att tillräckligt underlag finns för att fullgöra sin deklarationsskyldighet.

8.8 Omföring och utbetalning av medel på entreprenadkontot

Kommissionens förslag:

Uppdragstagaren skall genom en *skriftlig ansökan* begära att innesående medel på entreprenadkontot *omförs* på eller *utbetalas* från entreprenadkontot.

Skattemyndighetens hantering vid omföring/utbetalning av medel på entreprenadkonto skall enligt lagen ske *skyndsamt*.

RSV bör utreda om utbetalning av medel på entreprenadkonto till uppdragstagarens egna skattekonto kan ske utan ansökan.

Ansökan

Ansökan om hur beloppet på entreprenadkontot skall disponeras måste vara skriftlig. Det skall framgå av ansökan om beloppet skall omföras inom entreprenadkontot eller utbetalas till skattekonto. Det skall vara möjligt att begära delöverföringar inom båda områdena. Ansökan skall vara undertecknad av behörig firmatecknare.

Huvudprincipen i fråga om skattekontot är att ett överskott – efter nödvändig utredning – skall vara disponibelt för kontohavaren. En återbetalning av ett överskott på ett skattekonto skall därför ske skyndsamt. En återbetalning får dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen fordran. Samma princip bör gälla även i detta sammanhang. Innesående medel på entreprenadkontot skall alltså vara tillgängliga för uppdragstagaren så snart nödvändig utredning gjorts. För att minska den negativa likviditetspåverkan som förslaget innebär, skall det därför åligga skattemyndigheten att hantera innesående medel på entreprenadkontot med skyndsamhet. Ett krav på skyndsamhet vid handläggning av ansökan om omföring/utbetalning skall därför finnas i lagen.

Omföring

Det skall vara möjligt för uppdragstagaren att begära att hans tillgodohavande på entreprenadkontot skall fördelas på en eller flera av hans egna uppdragstagare. Omföring skall då ske i entreprenadkontot så att tidigare uppdragstagare blir uppdragsgivare med ny/nya

uppdragstagare enligt den skriftliga begäran. Bokföringsdag på det nya beloppet blir omföringsdagen. Räkna på beloppet fram till omföringen tillgodogörs tidigare uppdragstagare (nu uppdragsgivare).

Utbetalning till skattekonto

Beloppet på entreprenadkontot kan – efter nödvändig utredning – efter skriftlig begäran föras över till uppdragstagarens skattekonto. Det kan gälla hela eller del av beloppet. Bokföringsdagen i entreprenadkontot blir även bokföringsdag i skattekontot. Räntheberäkning sker då från det datum beloppet kom in till entreprenadkontot. Belopp som tidigare omförts i entreprenadkontot får en ny "bokföringsdag" i samband med omföringen. Datumet från omföringen blir då ränteberäkningsdag i skattekontot för uppdragstagaren.

Kontantutbetalning

Det skall vara möjligt att göra utbetalning direkt från entreprenadkontot. Det skall dock enbart gälla uppdragstagare som inte har något skattekonto, t ex. utländska bolag.

Utbetalning från entreprenadkontot direkt till uppdragstagaren måste förutsätta att uppdragstagaren fullgjort sina skyldigheter enligt såväl lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar som SBL. En uppdragstagare som har skatteskulder skall givetvis inte kunna få medel utbetalade kontant från entreprenadkontot, däremot saknas hinder att omföra medlen till dennes skattekonto. Eventuella skatteskulder medför därmed hinder mot utbetalning från skattekontot.

Utbetalning utan ansökan

RSV bör utreda om det inte är möjligt att ha en regel enligt vilken inestående medel på entreprenadkontot efter en viss tid med automatik utbetalas till skattekontot. Därmed skulle uppdragstagaren slippa ansökningsförfarandet. En ansökan skulle endast behöva göras om beloppet skall omföras på annan uppdragstagare inom entreprenadkontot eller om det skall utbetalas direkt till uppdragstagaren, dvs. inte till skattekontot.

8.9 Betalningsansvar

8.9.1 Uppdragsgivares ansvar

Kommissionens förslag:

Uppdragsgivare som *underlåtit att göra* föreskrivet entreprenadavdrag skall vara ansvarig för ett belopp motsvarande det han underlåtit att dra av.

Uppdragsgivare som *gjort entreprenadavdrag* skall vara skyldig att betala in det innehållna beloppet.

Skattemyndigheten skall kunna meddela *befrielse från att göra entreprenadavdrag om synnerliga skäl* föreligger.

RSV föreslår i sin rapport ett system med automatiska beslut.²⁸ Om entreprenadavdrag gjorts och redovisats i redovisningshandlingen, men belopp motsvarande redovisat entreprenadavdrag inte betalats, skall enligt RSV:s förslag beslut anses ha fattats om utbetalarens betalningsskyldighet i enlighet med ingiven redovisningshandling.

Skyldigheten att göra entreprenadavdrag är inte absolut. Det kan t.ex. föreligga tvivel om skyldigheten alls föreligger. Innan beslut om betalningsansvar fattas bör dessutom uppdragsgivaren ges tillfälle att yttra sig (jfr 14 kap. 1 § SBL). Om fråga är om uppgifter som tillförts ärenden av annan än uppdragsgivaren följer denna kommuniseringsskyldighet av 17 § FL. Förfarandet bör dessutom i så stor utsträckning som möjligt vara detsamma som enligt SBL. Mot denna bakgrund anser kommissionen att beslut om uppdragsgivares betalningsskyldighet för avdraget ej inbetalat belopp bör fattas på samma sätt som beslut om arbetsgivares betalningsansvar för avdragen ej inbetald skatt.

Den som har gjort ett entreprenadavdrag måste givetvis vara skyldig att betala in avdraget belopp.

I fråga om skatteavdrag, är den som inte har gjort föreskrivet avdrag betalningsskyldig för det belopp som borde ha innehållits. Även uppdragsgivare som inte gjort föreskrivet entreprenadavdrag bör på samma sätt vara betalningsskyldig. Den tidigare osäkerheten kring frågan om man skulle göra skatteavdrag eller inte har försvunnit efter F-skattereformen. Det kan dock förutsättas att det inte alltid på samma sätt kommer att vara lika enkelt att avgöra om entreprenadavdrag skall göras eller inte. Det som avses är främst svårigheter

²⁸ RSV:s rapport 2002:6, Svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 78.

att bedöma om uppdraget utgörs av sådant arbete att entreprenadavdrag skall göras eller inte. Har en uppdragsgivare med hänsyn till föreliggande omständigheter haft rimlig anledning att betrakta uppdraget som annat än bygg- och anläggningsarbete, bör denne därför inte heller kunna bli betalningsansvarig. Det måste alltså finnas möjlighet att undgå betalningsansvar vid underlåtenhet att göra föreskrivet entreprenadavdrag.

Om förhållandena varit sådana att anledning funnits att anta att avdragsskyldighet inte förelegat, kan det sägas utgöra skäl för befrielse från avdragsskyldighet. Därmed kan uppdragsgivaren inte heller bli betalningsansvarig. Eftersom det endast kan vara fråga om mer speciella förhållanden bör det uttryckas som att skattemyndigheten kan meddela befrielse från skyldighet att göra entreprenadavdrag om synnerliga skäl förelegat.

8.9.2 Ställföreträdarens ansvar

Kommissionens förslag:

Den som *företräder* en juridisk person skall kunna åläggas betalningsskyldighet för sådant entreprenadavdrag som denne underlåtit att dra av eller betala in.

Regler om att den som är företrädare för en arbetsgivare eller en skattskyldig som är juridisk person kan åläggas betalningsansvar för den juridiska personens skatter och avgifter har funnits sedan 1968. År 1968 infördes regler i dåvarande uppbördsförordningen (1953:272) om företrädarens ansvar för sådana belopp som den juridiska personen varit skyldig att innehålla vid utbetalning av arbetstagares lön.

Innan bestämmelserna om företrädaransvar infördes var möjligheterna små att göra en företrädare för ett aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta sågs av Uppbördsutredningen som en allvarlig brist främst beträffande fåmansbolagen, som man ansåg utnyttjades mer eller mindre medvetet för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.²⁹

Från och med 1974 infördes också för mervärdesskatt bestämmelser i dåvarande lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, om

²⁹ SOU 1965:23 s. 181.

företrädaransvar av motsvarande innebörd som de som fanns redan i uppbördsförordningen. Departementschefen framhöll i förarbetena till lagändringen i GML att det solidariska ansvaret för betalning av källskattemedlen menligt inverkat på uppbörden av indirekt skatt och att följden blivit att man i ökad utsträckning försökte skaffa sig otillbörliga skattekrediter genom att underlåta att erlagga indirekt skatt. Det ansågs som en allvarlig brist i uppbördssystemet att bestämmelserna skulle kunna ge upphov till sådana förhållanden, varför det föreslogs att solidariskt betalningsansvar i överensstämmelse med vad som redan gällde enligt 77 a § uppbördsförordningen skulle införas även för mervärdesskatt.³⁰

Även i förarbetena till en ändring i den då gällande lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring m.m. (AVGL) framhölls bl.a. att storleken av utestående oredovisade arbetsgivaravgifter kraftigt hade ökat under senare år och att det sågs som en allvarlig brist i de dåvarande bestämmelserna att de inte, på motsvarande sätt som redan gällde bl.a. enligt 77 a § UBL och 48 a § GML, gjorde det möjligt att ålägga en försumlig ställföreträdare för arbetsgivaren betalningsskyldighet för obetalda arbetsgivaravgifter. Det föreslogs därför att det också i AVGL skulle införas en solidarisk ansvarighet beträffande arbetsgivaravgifterna i överensstämmelse med vad som gällde enligt bestämmelserna i UBL och GML.³¹

För att ett system med entreprenadavdrag skall bli effektivt, bör det liksom i skattesystemet vara möjligt att ålägga försumliga ställföreträdare betalningsskyldighet för icke inbetalt entreprenadavdrag eller underlåtet föreskrivet entreprenadavdrag. Ett sådant ansvar förhindrar att bolagens skyldighet att göra entreprenadavdrag och betala in avdrag utnyttjas.

Om uppdragsgivare inte på föreskrivet sätt betalat in avdraget belopp eller underlåter att göra föreskrivet avdrag, som är avsett att täcka uppdragstagares källskatter och avgifter, skall således även uppdragsgivarens ställföreträdare under vissa förutsättningar kunna göras betalningsansvarig. Om ställföreträdare, med insikt om att företaget inte kommer att ha möjlighet att betala in det aktuella beloppet, fortsätter att bedriva verksamheten utan att göra vad som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av företagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen bör därför även denne kunna göras personligt ansvarig för beloppet.

³⁰ Prop. 1973:163 s. 166 f.

³¹ Prop. 1979/80:128 s. 19 f.

En grundläggande förutsättning för att kunna ålägga någon betalningsansvar bör givetvis även här vara att uppdragstagaren själv inte betalat sina skatter och avgifter som entreprenadavdraget är avsett att täcka.

Förutsättningarna för påförande av sådant företrädaransvar skall vara desamma som förutsättningarna för att påföra företrädaransvar enligt regleringen i 12 kap. SBL. Det skall således, liksom enligt 12 kap. 6 § SBL, krävas att företrädaren vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen för att undgå betalningsskyldighet. Om företrädaren inte haft insikt om förhållandena på sådant sätt att man kan säga att han i vart fall haft anledning att räkna med att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid, undgår denne ansvar eftersom särskilda skäl föreligger.³² Vägledning vid bedömning av de olika rekvisiten kan således hämtas från förarbeten och praxis rörande företrädaransvar beträffande skatter och avgifter.

I fråga om förfarandet bör också samma regler gälla som enligt SBL. Mål om företrädaransvar skall alltså avgöras av allmän domstol. Anmärkas kan emellertid att Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer i sitt betänkande Företrädaransvar (2002:8) föreslagit en ändring av dessa regler. Vid en eventuell ändring av förfarandebestämmelserna i SBL bör givetvis även bestämmelserna om företrädaransvar för entreprenadavdrag omfattas av ändringarna.

8.10 Beslutsförfarandet

8.10.1 Inledning

Mot bakgrund av entreprenadavdragets nära koppling till skatter, har det varit en strävan i kommissionens arbete att regleringen i största möjliga utsträckning skall vara enhetlig med den befintliga inom skatteområdet. Systemet blir enklare att hantera för alla berörda om reglerna görs så enhetliga som möjligt. Genom enkla och enhetliga förfaranderegler på området kan administrationen effektiviseras och göras mer resurssnål samtidigt som de enskilda ges möjligheter att ha överblick över och kunskaper om regelsystemet.

³² Se t.ex. NJA 1974 s. 423 och NJA 1977 s. 711.

8.10.2 Beslutande myndighet

Kommissionens förslag:

Samma skattemyndighet som har att fatta beslut om den enskilde enligt 2 kap. 1 eller 2 § skattebetalningslagen (1997:483) skall fatta beslut enligt föreslagna lagen om avdragskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar.

Myndigheten ges möjlighet att uppdra åt en annan skattemyndighet att i ett visst ärende eller en viss grupp av ärenden fatta beslut.

Behörig myndighet att fatta beslut rörande entreprenadavdrag bör vara samma myndighet som har att fatta beslut enligt SBL rörande den fysiska eller juridiska personen. Skattemyndigheten där den juridiska person hade sitt säte den 1 november året före det är då beslutet skall fattas (2 kap. 2 § SBL) blir följaktligen den beslutande myndigheten i normalfallet. Beslut om uppdragsgivares avdragskyldighet skall således fattas av den skattemyndighet som har fatta andra beslut rörande uppdragsgivaren enligt 2 kap. 1 eller 2 § SBL. Beslut om omföring eller utbetalning fattas på motsvarande sätt av den skattemyndighet som har att fatta beslut rörande uppdragstagaren enligt SBL. Det är ju också den skattemyndighet som är bäst lämpad till att t.ex. fatta beslut om eventuellt hinder mot utbetalning från entreprenadkontot föreligger på grund av skatteskulder.

I de fall behörig myndighet saknas skall beslut fattas av skattemyndigheten i Stockholm (jfr 2 kap. 2 § femte stycket SBL).

Såväl entreprenaddeklarationer som ansökningar om omföring på eller utbetalning från entreprenadkontot bör av praktiska skäl sändas till samma skattemyndighet som har att fatta beslut rörande personen i fråga. Om en handling skickats in i rätt tid men till fel skattemyndighet skall den, liksom enligt SBL, anses ha kommit in i tid.

En skattemyndighet bör även ges möjlighet att uppdra åt en annan skattemyndighet att fatta beslut i ett visst ärende eller en viss grupp av ärenden (jfr 2 kap 5 § SBL).

8.10.3 Omprövning och överklagande

Kommissionens förslag:

Bestämmelser om *omprövning och överklagande* bör i stora delar vara desamma som i skattebetalningslagen (1997:483).

Beslut om *revision* och *föreläggande vid vite* får inte överklagas.

Omprövning kan ske enligt 27 § FL när ett beslut är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, och om omprövningen kan göras snabbt och enkelt. En tredje förutsättning för omprövning enligt förvaltningslagen är att en ändring kan ske utan att det blir till nackdel för någon enskild part.

Förvaltningslagens omprövningsregler medför en alltför snäv begränsning av de beslut om som bör få omprövas. Skattemyndigheten bör därför få större möjligheter att ompröva besluten. Syftet bör vara att åstadkomma en enkel, smidig och snabb ordning för rättelse av felaktiga beslut. Med hänsyn till entreprenadavdragets anknytning till skatter är det naturligast att, i stället för förvaltningslagens bestämmelser om omprövning, knyta an till SBL:s förfaranderegler. En skattemyndighets beslut om entreprenadavdrag bör således kunna omprövas om den enskilde begär det eller om det finns andra skäl (jfr 21 kap. 1 § SBL). Även i övrigt bör denna reglering i så stor utsträckning som möjligt vara i enlighet med vad som gäller i SBL. Ett omprövningsbeslut till den enskildes nackdel får enligt huvudregeln i SBL inte fattas efter andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. En omprövning efter denna frist får endast ske i vissa fall (efterbeskattning). I speciella fall måste skattemyndigheten även i dessa fall kunna medges en rätt att även efter den kortare fristen meddela beslut som är till nackdel för den enskilde. Dessa regler bör också kunna utformas med SBL som förebild.

Besluten bör givetvis överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Besvärstiderna bör vara desamma som enligt SBL.

På det förvaltningsrättsliga området är vitesförelägganden normalt överklagbara, oavsett att grunden för vitet måste prövas i samband med ett utdömande av vitet (se t.ex. 26 kap. miljöbalken, 21 kap. föräldrabalken, 34 och 35 §§ livsmedelslagen, m.fl. bestämmelser). Detta gäller om inte annat är särskilt föreskrivet (jfr 22 a § första stycket förvaltningslagen). På skatteområdet brukar det dock regel-

mässigt föreskrivas förbud mot överklagande av vitesförelägganden (se t.ex. 6 kap. 2 § TL). Liksom på skatteområdet bör beslut om vitesföreläggande (och revision) inte vara överklagbara.

8.10.4 Prövningstillstånd

Kommissionens förslag:

Prövningstillstånd skall krävas vid överklagande till kammarrätten.

Sedan 1994 har det i olika etapper pågått ett arbete med att reformera instansordningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Samtidigt med detta arbete har prövningstillstånd införts i ledet länsrätt – kammarrätt i ett antal stora målgrupper. Vilka mål eller målgrupper som omfattas av reglerna om prövningstillstånd anges inte i förvaltningsprocesslagen utan framgår av den särskilda lagen eller förordningen som reglerar de materiella reglerna.

Frågan om prövningstillstånd måste prövas för varje målgrupp. Vissa allmänna principer finns dock. Till en början är en förutsättning för prövningstillstånd att målet överklagats från länsrätt. Vidare bör prövningstillstånd användas främst i de fall målet prövats av en förvaltningsmyndighet innan det prövats av länsrätt.³³ Från dessa principer finns visserligen vissa undantag, t.ex. skattemålen. Några särskilda skäl som talar mot ett förfarande med prövningstillstånd i ledet länsrätt – kammarrätten finns dock inte här. Kommissionen föreslår därför att det skall krävas prövningstillstånd för prövning i kammarrätt.

8.10.5 Anstånd

Kommissionens förslag:

Skattemyndigheten skall kunna bevilja *anstånd* med inbetalningen av det belopp som entreprenadavdraget avser *vid omprövning och överklagande* på grunder liknande de i SBL. Anstånd skall även kunna medges om *synnerliga skäl* föreligger.

Enligt bestämmelserna i SBL kan skattemyndigheten under vissa förutsättningar medge den som är skyldig att lämna skattedeklara-

³³ Prop. 1993/94:133 s. 34.

tion anstånd under viss tid med att lämna deklARATIONEN. Om skattemyndigheten har medgett anstånd med deklARATIONENS avlämnande skall den också kunna medge anstånd med betalning av den skatt som skall redovisas i deklARATIONEN. Även annars kan finnas skäl att medge anstånd med betalningen, såsom vid omprövning och överklagande.

Kommissionens strävan har, som redan angetts, varit att förfarandebestämmelserna i så stor utsträckning som möjligt skall likna de som gäller inom skatteområdet, dvs. i SBL. Beslut om entreprenadavdrag skall vara verkställbart även om det inte har vunnit laga kraft. Den avdragsskyldige kan alltså inte genom att överklaga påverka skyldigheten att betala in ett beslutat entreprenadavdrag.

Fråga uppkommer därmed om man under vissa förutsättningar, liksom i SBL, skall kunna få anstånd med att betala in beslutat belopp. Anstånd enligt SBL kan, som nämnts, även ges med avgivande av deklARATIONEN och därmed också det belopp som deklARATIONEN avser.

Behov av anstånd med avgivande av entreprenaddeklARATION kan inte jämföras med behov av anstånd med avlämnande av skattedeklARATION. Krav på avgivande av deklARATION föreligger inte förrän betalning av fakturan sker och avdraget belopp skall betalas in till skattemyndigheten. Förfallodag på fakturan saknar betydelse. På detta sätt kan man säga att uppdragsgivaren i viss mån förfogar över tidsfristerna och att behovet av anståndsmöjlighet inte kan jämföras med behovet i skatte- och avgiftssammanhang. Det måste också beaktas att en anståndsmöjlighet även skulle innebära fördröjningar för den som det avdragna beloppet tillhör och som så fort som möjligt bör få tillgång till beloppet. En entreprenaddeklARATION är dessutom som regel relativt enkel. En eventuell försening av avgivande av deklARATION träffas inte heller av någon sanktion i form av t.ex. förseningsavgift.

Behovet av anstånd med avgivande av deklARATION kan alltså inte jämföras med förhållandena vid avgivande av skattedeklARATION. Det finns tvärtom starka skäl mot en anståndsmöjlighet. Vid vissa mycket speciella fall måste ändå finnas en anståndsmöjlighet. Eftersom det skall vara fråga om mycket speciella situationer, bör anstånd enligt en sådan regel endast medges om synnerliga skäl föreligger. Om uppdragsgivaren av orsak som denne absolut inte kunnat råda över, t.ex. datorhaveri, strejk eller brand, inte har möjlighet att komma in med deklARATION i tid bör således en anstånds-

möjlighet finnas. Sådant anstånd bör endast medges under kortare tid.

I fråga om behov av anstånd med inbetalning av avdraget belopp bör beaktas att om uppdragsgivaren har möjlighet att betala uppdragstagaren, torde denne även ha möjlighet att betala in avdraget belopp till entreprenadkontot. Skattemyndigheten kommer dessutom i flertalet fall att sakna kännedom om deklARATIONSSKYLDIGHETEN innan inbetalning av avdraget belopp sker. Det bör understrykas att inte förrän uppdragsgivaren har möjlighet att betala ersättningen till uppdragstagaren uppstår betalnings- och redovisningsskyldighet till skattemyndigheten. Om uppdragsgivaren inte förmår betala hela ersättningen, finns inte krav på avdragsskyldighet på mer än 40 procent av den del han förmår betala. För uppdragsgivarens del är det enbart fråga om till vilket konto han skall göra inbetalningen. Om uppdragsgivaren inte förmår betala hela skulden, efter avdrag för entreprenadavdrag, i tid till uppdragstagaren kan det givetvis utgöra grund för tvist mellan dessa parter och som får göras upp dem emellan. Därutöver kan tilläggas att aktuella medel vid betalningstillfället egentligen är tredje mans, uppdragstagarens, medel. Anledning finns därför att anse att skattemyndigheten och uppdragsgivaren i allmänhet saknar grund att förfoga över medlen på sådant sätt som ett beslut om anstånd med inbetalning innebär.

Vid omprövning och överklagande måste dock anståndsmöjligheter liknande de i SBL finnas. Om det kan antas att uppdragsgivaren kommer att befrias från sin avdragsskyldighet måste skattemyndigheten ha möjlighet att bevilja anstånd med inbetalning. Likaså om han begärt omprövning eller överklagat och det är tveksamt om han kommer att bli betalningsskyldig för det aktuella beloppet. Slutligen bör anstånd kunna beviljas om uppdragsgivaren begärt omprövning av ett beslut om entreprenadavdrag eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för honom eller annars framstå som oskäligt att betala in det belopp som entreprenadavdraget avser.

8.10.6 Enskildes rätt till ersättning för kostnader i ärenden och mål om entreprenadavdrag

Kommissionens förslag:

Den enskilde skall ha rätt att få *ersättning* enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

För skattemål gäller i fråga om ersättning lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. Lagen gäller enligt 1 § ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter.

Den samhörighet med skatter som entreprenadavdraget har och de konsekvenser som förslaget kan få för enskilda, talar sammantaget för att det bör finnas samma möjligheter för enskilda att få ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. som de som för talan i skattemål.

Nämnas kan även att *Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer* föreslagit att lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. skall vara tillämplig för företrädare som för talan i mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL.³⁴ Motsvarande företrädaransvarsreglering föreslås i fråga om entreprenadavdrag. Möjlighet till ersättning bör givetvis även finnas när fråga är om företrädaransvar enligt nu aktuell lagstiftning om entreprenadavdrag. Ersättningsmöjlighet i fråga om företrädaransvar skall dock endast finnas när fråga är om mål enligt lagen, dvs. ej i ärendet vid skattemyndigheten. Skattemyndigheten fattar inte beslut i fråga om företrädaransvar, utan första instans är förvaltningsdomstol. Först när frågan är uppe som ett mål vid domstol skall därför möjlighet finnas till ersättning.

8.11 Privatpersoners köp av svart arbetskraft

8.11.1 Bakgrund

Det föreslagna entreprenadavdragssystemet omfattar inte privatpersoners köp av svarta bygg- och anläggningsarbeten. Problemet med svart arbetskraft är dock inget specifikt för näringsidkares köp av byggtjänster. Det är även så att betydande belopp undgår beskatt-

³⁴ SOU 2002:08.

ning när privatpersoner köper byggtjänster. Bestämmelserna om entreprenadavdrag bör emellertid inte omfatta fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet utan för dessa problem krävs andra åtgärder. Problemen med svart arbetskraft vid privat anlitan­de av byggtjänster kan man i och för sig komma åt genom t.ex. skatte­reduktion. Från flera håll har också efterlysts ett återinförande av det s.k. ROT-avdraget, se avsnitt 8.4.3.

ROT-avdraget, eller skattereduktion enligt lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus och lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, fanns under tiderna 15 februari 1993–31 december 1994 och 15 april 1996–31 mars 1999. ROT-avdraget innebar i kort­het att bostadshusägare vid anlitan­de av arbetskraft för att reparera, bygga om eller bygga till sitt hus medgavs en skattereduktion på arbetskostnaden. Endast byggnader som användes för bostadsändamål kunde komma i fråga för skattereduktionen.

8.11.2 Riksdagens revisorers granskning

Bakgrund

Riksdagens revisorer har på initiativ från bostadsutskottet granskat effekterna av det statliga ROT-avdraget som fanns mellan åren 1993 och 1999. Resultatet av granskningen återfinns i Riksdagens revisorers rapport 2001/08:8. Granskningens främsta syfte var att undersöka avdragets effekter; dels hur sysselsättningen påverkades, dels i vilken mån "svart" arbetskraft omvandlades till "vit". Efter­som ROT-avdraget inte längre fanns vid tidpunkten för gransk­ningen innehåller rapporten inga förslag om åtgärder rörande detta avdrag.

Enkätundersökning

Studien bygger till stor del på en enkätundersökning till ett antal småhusägare samt till hyreshusägare, dock ej bolag eller organisa­tioner. Urvalet begränsades till Stockholms län och till dem som erhö­ll ROT-avdrag under taxeringsåret 1999. Svaren på enkäten bedömdes dock vara giltiga för hela landet. Enkäten sändes till 431 småhusägare och 431 privata hyreshusägare. Svarsfrekvensen för

småhusägarna var 80 procent och för de privata hyreshusägarna 76 procent.

Svaren på enkäten till fastighetsägarna anses av revisorerna ge fog för slutsatsen att ROT-avdraget ökade fastighetsägarnas efterfrågan på reparationer och ombyggnader. Grovt sett påverkade avdraget de sökande i hälften av fallen när det gällde småhusen och i 60 procent av fallen när det gällde hyreshusen. Det rörde sig om de fall där avdraget antingen var avgörande för att åtgärderna skulle vidtas eller de fall där avdraget tidigarelagt åtgärder. En mer försiktig tolkning av avdragets effekt, som endast tar med de fall där avdraget har varit avgörande för åtgärden, kommer fram till att 16 procent av småhusägarna och 24 procent av ägarna till hyreshus genomförde sina byggåtgärder på grund av ROT-avdraget.

Sammantaget är erfarenheterna av undersökningen följande:³⁵

- Avdraget verkar, under den undersökta perioden, ha påverkat fastighetsägare att genomföra åtgärder.
- Avdraget verkar till viss del ha omvandlat "svart" arbetskraft till "vit".
- Fastighetsägarna har inte upplevt avdraget som krångligt.
- Hantverkarna har däremot haft en del "pappersarbete" för att hjälpa fastighetsägarna.
- Nivån på avdraget, 30 procent, verkar ha varit tillräcklig.
- Hantverkarna kan tänka sig en lägre byggmoms som alternativ till ROT-avdraget.

De fakta som kom fram i rapporten tydde enligt revisorerna på att ROT-avdraget hade fungerat tämligen väl. Flertalet av remissinstanserna instämde i den bedömningen. Revisorerna lade dock inga specifika förslag med anledning av detta.

Revisorernas överväganden

Under den tid som ROT-avdraget fanns, 1993–1999, kom sammanlagt nästan 1 miljon ansökningar om avdrag in till skattemyndigheterna. Det sammanlagda skatteavdraget uppgick till ca 11 miljarder kronor. En stor del av fastighetsbeståndet berördes av detta skatteavdrag. Inga utvärderingar av åtgärden genomfördes dock på uppdrag av regering eller riksdag under den tid som avdraget ännu

³⁵ Riksdagens revisorers rapport ROT-avdragets effekter (2001/02:8), s. 6 f.

fanns i bruk. Revisorerna ansåg mot denna bakgrund att det var anmärkningsvärt att en så pass omfattande åtgärd infördes och verkade under så lång tid utan att den utvärderades. Revisorerna ansåg det principiellt viktigt att även stöd som utgår som nedsättningar av skatter utvärderas och prövas på samma sätt som utgifter.

Byggindustrin är en mycket konjunkturkänslig bransch. Under vissa perioder kan arbetslösheten bland byggnadsarbetare och hantverkare stiga kraftigt. Då kan det vara motiverat med någon form av offentlig stimulans av nybyggande eller av ROT-verksamheten. Revisorerna ansåg det därför sannolikt att en åtgärd liknande ROT-avdraget skulle kunna bli aktuell igen när konjunkturläget gör det motiverat. Revisorerna underströk dock vikten av att en sådan åtgärd i så fall borde analyseras noggrant innan den införs och följas upp och utvärderas medan den är i kraft.³⁶

8.11.3 Effekten på offentliga finanser

Inför återinförandet 1996 av möjligheten till skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus redovisade regeringen sin bedömning av den föreslagna lagens budgeteffekter.

Med vägledning utifrån utfallet från den tidigare tillämpningen av i princip samma regler under perioden den 15 februari 1993–31 december 1994 bedömdes de primära budgeteffekterna att komma att uppgå till ett inkomstbortfall på 1,5 miljarder kronor vid 1997 års taxering och till 2,0 miljarder kronor vid 1998 års taxering. Vidare anförde regeringen:³⁷

Vid den tidigare tillämpningen rådde en viss oklarhet kring reglernas innebörd under första halvåret 1993, vilket kan ha bidragit till att begränsa reduktionsbeloppet för detta år. Samtidigt kan det yrkade reduktionsbeloppet för inkomståret 1994 till viss del ha avsett åtgärder under 1993 för vilka avdrag kunde yrkas vid 1995 års taxering. Mot denna bakgrund kan de prognostiserade reduktionsbeloppen sättas till 1,5 miljarder kronor vid 1997 års taxering och 2,0 miljarder kronor vid 1998 års taxering. Dessa belopp utgör de primära budgeteffekterna. Dessa kommer att motverkas av indirekta budgeteffekter, där storleken av dessa blir beroende av bl.a. i vilken utsträckning aktiviteten i byggsektorn ökar p.g.a. skattereduktionen. Detta bidrar till ökade skatteintäkter och minskade utgifter för arbetslösheten. De indirekta effekterna är dock svåra att kvantifiera och av försiktighetsskäl beaktas inte dessa vid budgetbedömningen.

³⁶ a a s. 56.

³⁷ Prop. 1995/96: 198 s. 36.

Enligt Riksdagens revisorer uppgick det sammanlagda skatteavdraget till ca 11 miljarder kronor.³⁸ Bland de frågor som bostadsutskottet lämnade till revisorerna fanns en fråga om ROT-avdraget lett till ökade skatteintäkter från näringsidkare och anställda som utfört ROT-arbetena. Om ROT-avdraget hade uppnått sitt syfte att skapa nya arbetstillfällen i byggsektorn och omvandla svarta arbeten till vita så skulle avdraget åtminstone delvis ha betalt sig självt genom ökade skatteintäkter och även minskade utgifter för arbetslöshetsersättning.

De undersökningar som revisorerna genomförde för sin granskning tydde på att ROT-avdraget påverkat ägare av både småhus och hyreshus att genomföra ROT-åtgärder, framförallt genom att de tidigarelagts. Någon säkrare kalkyl över ROT-avdragets effekter på sysselsättning och offentliga finanser ansågs dock inte möjlig att göra utifrån det underlag som var tillgängligt för revisorernas granskning.³⁹

I sammanhanget kan nämnas att *Målarmästarnas Riksförening* har gjort en studie av effekterna av ROT-avdragen. Enligt deras beräkningar skulle ca hälften av årsarbetena inte ha kommit till stånd utan skattereduktionen. Detta skulle vidare enligt föreningens beräkningar innebära en nettointäkt, dvs. intäkter av moms, inbesparad A-kassa m.m. minus ROT-avdraget, för detta år om ungefär 2,4 miljarder kronor.

Två andra studier som visserligen inte gäller ROT-avdraget utan de bidrag som betalades ut som extra statligt stöd för förbättring av bostäder 1995, dvs. det år som ROT-avdraget inte fanns, kan ändå kan ge en fingervisning om storleken på effekterna. Det är dels en rapport från Boverket (*Extra statligt stöd för förbättring av bostäder*, Boverket 1996:6) dels en rapport från Riksrevisionsverket (*Sysselsättningseffekter av ESS och FIM*, RRV 1997:50) som berör samma område.

I den enkätundersökningen som RRV gjorde visade det sig att ungefär hälften av de projekt som genomfördes skulle ha genomförts ändå. Hälften av de årsarbetskrafter som arbetade med de bidragsstödda projekten utgjorde således nettoeffekten av bidragen, i det här fallet ungefär 17 000 årsverken. Om man ser till den studie som Boverket gjorde (*Extra statligt stöd för förbättring av bostäder* [ESS], Boverket 1996:6, s. 56), som bl.a. omfattade det extra statliga stödet till förbättring av bostäder, gjordes uppskattningen att unge-

³⁸ Riksdagens revisorers förslag angående ROT-avdragets effekter (2001/02:RR18), s. 11.

³⁹ Riksdagens revisorers rapport ROT-avdragets effekter (2001/02:08) s. 53.

fär hälften av arbetena i flerfamiljshus inte hade kommit till stånd utan stödet och att resten hade tidigarelagts tack vare stödet. Stödets effekter var således stora. När det gällde samma bidrag till småhus, där bidragsdelen var lägre än för flerbostadshusen, nämligen 15 procent av arbetskostnaden, gjordes uppskattningen att 75 procent av åtgärderna hade blivit genomförda även utan bidrag. En tidigareläggning hade dessutom endast skett i begränsad omfattning.

8.11.4 Kommissionens förslag

Kommissionens förslag:

Det s.k. *ROT-avdraget* bör återinföras vid konsumenttjänster.

Syftet med den skattereduktion (*ROT-avdraget*) som infördes 1993 var i och för sig främst att öka kapacitetsutnyttjandet inom byggsektorn och att motverka arbetslösheten. Insatsen skulle begränsas och avse den tid då det var särskilt angeläget med stimulansåtgärder. Av Riksdagens revisorers granskning framgår också bl.a. att *avdraget* hade effekt på sysselsättningen genom att det verkade ha påverkat fastighetsägare att genomföra åtgärder, men även att det verkade ha omvandlat "svart" arbetskraft till "vit".

Om *ROT-avdraget* betalat sig själv genom ökade skatteintäkter och minskade utgifter för arbetslöshetsersättning finns inte belagt. Någon säkrare kalkyl över *ROT-avdragets* effekter på sysselsättning och offentliga finanser var för Riksdagens revisorer inte möjlig göra utifrån det underlag som var tillgängligt för deras granskning. Eftersom systemet med *ROT-avdrag* ändå fungerat bra måste det vara ett rimligt antagande att det i vart fall delvis betalat sig själv.

Sammantaget verkar *avdraget* således ha fungerat tämligen väl. För att på nytt användas som stimulansåtgärd och samtidigt motverka svart arbetskraft synes *avdraget* därför vara en åtgärd man bör överväga att på nytt införa. Betydande belopp undgår beskattning när hushåll köper byggtjänster svart. Privatpersoners köp av byggtjänster omfattas inte heller av systemet med *entreprenadavdrag*.

Från flera håll har efterlyst ett återinförande av det s.k. *ROT-avdraget*. Detta motverkar i och för sig inte problemen med svart arbetskraft inom entreprenörskedjor, men för att komma till rätta

med problem med svart arbetskraft vid privat anlitan­de av bygg­ tjänster har däremot ROT-avdraget visat sig ha effekt. Ett ROT-avdrag borde dessutom genom sin stimulanseffekt i vart fall i viss mån motverka den likviditetspåverkan som ett entreprenadavdrag skulle ha på företagen.

Kommissionen anser mot denna bakgrund att man bör överväga ett införande av ROT-avdraget vid konsumenttjänster på nytt. Av Riksdagens revisorers granskning av ROT-avdragets effekter framgår bl.a. att revisorerna fann det anmärkningsvärt att en så pass omfattande åtgärd infördes och verkade under så lång tid utan att den utvärderades. Revisorerna underströk det principiellt viktiga i att även stöd som utgår som nedsättningar av skatter utvärderas och prövas på samma sätt som utgifter. Mot bakgrund av denna kritik bör en sådan åtgärd därför föregås av analys och utvärderas under tid som den pågår.

8.12 Mervärdesskatt

8.12.1 Bakgrund

Vid införande av ett system med entreprenadavdrag när ersättnin­gar betalas ut vid byggentreprenader uppkommer fråga om vilka skatter som skall säkerställas med avdraget och den däremot svarande insättningen på entreprenadkonto. I första hand har avsikten varit att säkerställa skatter och avgifter för den arbetskraft som anlitas av entreprenörerna. Det är också mot den bakgrunden som storleken på avdraget har föreslagits uppgå till 40 procent.

RSV har emellertid också berört frågan om avdraget eventuellt bör säkerställa även den mervärdesskatt som entreprenören har att erlægga till staten. I så fall skulle avdragets storlek behöva justeras uppåt. I rapporten diskuteras också om inte alternativa åtgärder skulle kunna bli aktuella på mervärdesskatteområdet. Bakgrunden är att det konstaterats att mervärdesskatt går förlorad genom att underentreprenörer debiterar mervärdesskatt på fakturorna till beställarna, men betalar inte in beloppen till staten. Beställarna kan ändå tillgodogöra sig avdrag för den debiterade moms­en. Skattebortfallet i denna del uppskattas i rapporten till 400–500 miljoner kronor per år.⁴⁰

⁴⁰ RSV rapport, "Svart arbetskraft inom byggbranschen", 2002:6, s. 81.

8.12.2 Riksskatteverkets förslag

Vid ett införande av entreprenadavdrag uppkommer frågan om uppdragsgivarens insättning på entreprenadkonto av delar av fakturabeloppet också bör omfatta ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som tagits upp på fakturan.

Detta skulle kunna konstrueras så att uppdragstagarens och uppdragsgivarens roll i mervärdesskattesammanhang fortfarande är formellt oförändrad. Uppdragstagaren/säljaren skulle fortfarande vara skattskyldig, skyldig att debitera och betala mervärdesskatten etc. Hans betalning skulle dock säkerställas genom skyldigheten för uppdragsgivaren att innehålla en del av fakturabeloppet för entreprenörens räkning. Eftersom normala regler formellt upprätthålls, skulle risken att komma i konflikt med EG-regler på mervärdesskatteområdet minska.

Det finns emellertid risk för att detta inte ger avsedd effekt. Vare sig entreprenadavdrag har skett eller inte, upprätthålls ju vanliga regler för avdragsrätten. Ett fakturerat belopp blir avdragsgillt hos fakturamottagaren/uppdragsgivaren oavsett om inbetalning på entreprenadkonto skett eller inte.

För att undvika att detta sker måste man göra avdragsrätten hos fakturamottagaren/uppdragsgivaren beroende av såväl dennes egen momsredovisning och momsbetalning, som av att denne gjort ett riktigt entreprenadavdrag för fakturautställarens räkning. Att försöka utforma reglerna så skulle emellertid ge upphov till diverse antagligen svårlösta frågor, och dessutom uppenbart vara i strid mot EG-reglerna på momsområdet.

Det finns emellertid också praktiska skäl som talar mot att entreprenadkontosystemet även skulle omfatta mervärdesskatten. Reglerna i SBL om när skattedeklaration skall lämnas innebär att skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för en viss redovisningsperiod redovisas samtidigt endast om beskattningsunderlaget till mervärdesskatt överstiger 40 miljoner kronor per år. För företag med lägre omsättning redovisas mervärdesskatten senare än skatteavdragen och arbetsgivaravgifterna. Dessa skillnader skulle innebära komplikationer i ett system med entreprenadkonto, eftersom det vid tillgodoförande av medlen måste kunna avgöras om den skattskyldige korrekt redovisat de skatter och avgifter som omfattas av systemet.

Ett alternativ som RSV istället föreslår är att tillämpa ett system med s.k. *omvänd skattskyldighet*. Det innebär att fakturautställaren/

uppdragstagaren vid entreprenadtjänster skulle fakturera utan mervärdesskatt. Det är i stället fakturamottagaren/uppdragsgivaren som i sin momsdeklaration skulle redovisa mervärdesskatt på beloppet, och samtidigt normalt göra ett motsvarande avdrag för ingående skatt. Genom ett system med omvänd skattskyldighet försvinner möjligheten för den som förvärvar en tjänst eller en vara att dra av ingående mervärdesskatt som fakturerats men inte betalats in av en uppdragstagare.

8.12.3 Finansdepartementets inventering

I en inventering gjord av Finansdepartementet nämns omvänd skattskyldighet, eller "reverse charge", som en tänkbar åtgärd mot skattefusk inom mervärdesskatteområdet. I denna kartläggning nämns emellertid också två olika modifierade former av omvänd skattskyldighet.⁴¹

Enligt den ena förslaget med modifierad reverse charge skulle man kunna tänka sig ett system där skattemyndigheten ges möjlighet att i speciella fall fatta beslut riktat mot ett specifikt företag innebärande att det företags omsättning från visst företag skulle åvila dem själva, dvs. köparen. Säljaren skulle istället bli befriad från skattskyldighet på samma omsättning. På så sätt skulle man kunna ingripa vid "seriösa" företags handel med oseriösa företag, där de seriösa företagen åberopar god tro, dvs. att de kontrollerat säljarnas momsregistrering och F-skatt. Detta förfarande kan användas för att få stopp på ett upplägg med kedjetransaktioner genom att mer generellt besluta om tillämpning av omvänd skattskyldighet vid inköp från viss säljare eller vid inköp av vissa typer av varor eller tjänster.

Det andra förslaget med modifierad form av reverse charge enligt inventeringen avser det förhållandet när det efter utredning konstateras att betalning av fakturan, som ligger till grund för ett gjort avdrag för ingående mervärdesskatt, ännu inte gjorts. Omvänd skattskyldighet skall då enligt förslaget kunna tillämpas om det finns risk för att fakturautställaren inte betalar in den utgående momsen. Skattemyndigheten skall fatta ett beslut om omvänd skattskyldighet som tillställs både säljare och köpare. Detta förslag kan an-

⁴¹ Inventering av tänkbara åtgärder mot skattefusk inom mervärdesskatteområdet, Dnr Fi2001/3993.

vändas för att tillämpa omvänd skattskyldighet i en specifik återbetalningssituation.

8.12.4 Områden där omvänd skattskyldighet redan har införts

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skall mervärdesskatt betalas till staten av den som bedriver yrkesmässig verksamhet och som har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet. Mervärdesskatt skall även betalas vid förvärv eller överföring av varor från annat EU-land eller vid import av vara från tredje land. Mervärdesskatten skall träffa slutlig konsumtion av varor och tjänster, dvs. slutkonsumenten i produktions- och distributionskedjan. Företagen agerar som statens uppbördsmän för mervärdesskatten och skall i regel inte själva bära bördan av skatten. Detta åstadkoms genom en avdragsrätt för ingående skatt. Skatten övervältras därmed som en kostnad på slutkonsumenten, men betalningsskyldigheten åvilar företagen.

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, dvs. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Det är i allmänhet säljaren som är skattskyldig, men i vissa fall vid EG-handel och i samband med varuimport samt vid vissa tjänsteomsättningar gäller omvänd skattskyldighet, dvs. det är i stället köparen som är skattskyldig.

Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG av den 17 maj 1977) är omvänd skattskyldighet i vissa fall obligatoriskt. I enlighet härmed är förvärvaren skattskyldig (omvänd skattskyldighet) i följande fall:

- vid utländsk företagares omsättning till näringsidkare av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML, t.ex. konsulttjänster,
- vid utländsk företagares omsättning av vissa tjänster i samband med EG-handel, 5 kap. 5 § 3 st. samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§ ML om förvärvaren är registrerad till moms,
- vid s.k. trepartshandel inom EG (den till vilken vidareomsättningen görs),
- vid omsättning mellan näringsidkare som är eller skall vara registrerade till moms här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML, och
- vid uttag av vara från skatteupplag, tullager m.m. enligt 9 c kap. 5 § ML.

Medlemsländerna har enligt direktivet även rätt att införa omvänd skattskyldighet när den som omsätter varan eller tjänsten inom landet inte är etablerad i landet.⁴² Sverige har begagnat sig av denna rättighet och den omvända skattskyldigheten fick därmed en vidgad tillämpning från och med den 1 juli 2002. En utländsk företagare får, enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 2002 välja att låta en i Sverige momsregistrerad förvärvare av varorna eller tjänsterna bli skattskyldig. Denna bestämmelse gäller vid omsättning i Sverige av varor och andra tjänster än de som nämns ovan.

Omvänd skattskyldighet är dock inte tillåten för all omsättning som en utländsk företagare har i Sverige. Omvänd skattskyldighet får inte tillämpas vid omsättning av tjänster som avses i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML (kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning m.m.) eller tjänster som avser personbefordran enligt 7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML. Det är inte heller tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § 2–3 st. ML (uthyrning av verksamhetslokaler).

Den nya bestämmelsen om omvänd skattskyldighet kan sägas gälla som huvudregel vid utländska företagens omsättning inom landet till momsregistrerade köpare. Enligt 1 kap. 2 d § ML kan dock en utländsk företagare begära att själv få bli skattskyldig för sin omsättning. Om han efter begäran blir skattskyldig kommer denna skattskyldighet att gälla för all omsättning i Sverige.

8.12.5 Ansökan om särskilt undantag enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet

Omvänd skattskyldighet kan eller skall alltså enligt gällande EG-direktiv tillämpas endast i vissa särskilt angivna fall. Omvänd skattskyldighet för t.ex. byggsektorn kan därför inte utan vidare införas nationellt. En möjlighet är dock att ansöka om ett särskilt undantag enligt artikel 27 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv som lyder:⁴³

1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att

⁴² Se artikel 21 1. a) i rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt.

⁴³ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten.

Enligt bestämmelsen kan Rådet således enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Sådana beslut har tidigare meddelats i en rad fall. Beslut finns bl.a. om omvänd skattskyldighet i enskilda länder för konfektionsindustrin, i hemförsäljningssektorn, för författare, och även äldre beslut av detta slag som rör byggnads- och skeppsbyggnadssektorn.⁴⁴

8.12.6 Österrike

Genom en ansökan i maj 2002 har den österrikiska regeringen, med hänvisning till artikel 27 i rådets sjätte direktiv, begärt att få tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21.1 a. Det planerade undantaget syftar till att göra mottagaren av tillhandahållna tjänster betalningsskyldig för mervärdesskatten vid bygg- och anläggningsarbeten som utförs av underleverantörer.

⁴⁴ Se t.ex. Rådets beslut av den 18 januari 1999 om att bemyndiga Republiken Portugal att genomföra en åtgärd som avviker från artikel 21.1 a och artikel 22 i sjätte direktivet (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter (1999/82/EG) och Rådets beslut av den 23 november 1992 om att bemyndiga Nederländerna att genomföra en åtgärd som avviker från artikel 21 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter (92/545/EEG).

De österrikiska myndigheterna hävdar i sin ansökan att de har konstaterat ett betydande inkomstbortfall inom bygg- och anläggningssektorn. Detta bortfall uppstår i förhållandet mellan en huvudentreprenör och en underleverantör. Underleverantören fakturerar mervärdesskatten till huvudentreprenören, men underlåter att betala in den till statskassan. Huvudentreprenören kan däremot utnyttja sin avdragsrätt såvida företaget kan uppvisa en i vederbörlig ordning utfärdad faktura som motsvarar de faktiska tjänster som tillhandahållits.

Denna typ av bedrägeri är enligt de österrikiska myndigheterna svår att beivra genom tillämpning av de normala bestämmelserna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, eftersom det i många fall är praktiskt taget omöjligt att ta ut mervärdesskatt av underleverantören. Det har nämligen konstaterats, i synnerhet när det gäller bygg- och anläggningssektorn, att de berörda underleverantörerna är nästan omöjliga att komma åt av följande skäl: antingen bildas underleverantörföretaget, vanligtvis i form av ett GmbH, av en person som inte har några intressen i företaget eller också bedriver underleverantören sin verksamhet under täckmantel av ett GmbH som redan är registrerat; det nybildade företaget uppnår snabbt en mycket stor omsättning; den i fakturorna angivna mervärdesskatten betalas inte in; strax därefter inleds ett insolvensförfarande gentemot företaget; delägarna är bosatta på okänd ort eller gör en flyttningsanmälan och beger sig utomlands; det är inte känt vilka som är faktiskt ansvariga.

Det undantag som Österrike ansöker om skulle innebära att mottagaren av de tillhandahållna tjänsterna skulle kunna anges såsom betalningsskyldig för skatten i stället för den person som tillhandahåller tjänsterna. Undantagen skulle gälla i samband med följande arbeten:

- Bygg- och anläggningstjänster och tillhandahållande av personal för arbeten som underleverantörer ombesörjer för en huvudentreprenörs räkning.
- Bygg- och anläggningstjänster och tillhandahållande av personal för arbeten som underleverantörer ombesörjer för ett företag som själv utför bygg- och anläggningsarbeten.
- Bygg- och anläggningstjänster och tillhandahållande av personal för arbeten som underleverantörer ombesörjer för en annan underleverantörs räkning.

Kommissionen föreslog Rådet den 19 augusti 2002 att bemyndiga Österrike att tillämpa det undantag som landet begärt. I sitt förslag till beslut till Rådet anför kommissionen bl.a. följande:⁴⁵

Även om åtgärden innebär att skattemyndighetens arbetsuppgifter underlättas, eftersom det mycket ofta är förenat med stora problem att driva in skatten från underleverantörer inom bygg- och anläggningssektorn, anser kommissionen att den åtgärd som Österrike planerar att införa i första hand bör betraktas som en åtgärd i syfte att förhindra vissa former av skatteflykt eller skatteundandragande. Den åtgärd som Österrike planerar att införa står dessutom i proportion till det eftersträvade målet. Åtgärden skulle inte tillämpas på alla beskattningsbara arbeten inom en särskild sektor (bygg- och anläggningssektorn i detta fall), utan på väl avgränsade arbeten som verkligen skapar betydande problem i form av skatteflykt eller skatteundandragande. Den särskilda åtgärden avviker således från de allmänna principerna i artikel 21 i sjätte direktivet endast i den omfattning som är helt nödvändig för att målet skall kunna uppnås. Det bör slutligen understrykas att det begärda undantaget inte har någon inverkan på storleken på den skatt som skall betalas. Det belopp i mervärdesskatt som skall betalas enligt undantaget skulle således vara exakt detsamma som om de normala reglerna i artikel 21 i sjätte direktivet tillämpades.

Rådet antog kommissionens förslag genom beslut den 5 november 2002. Skälen för Rådets beslut var i huvudsak de kommissionen anfört i sitt förslag.⁴⁶

8.12.7 Kommissionens förslag

Kommissionens förslag:

För tjänster som omfattas av skyldighet att göra entreprenadavdrag skall förvärvaren vara skattskyldig för mervärdesskatten, s.k. *omvänd skattskyldighet*.

Den omvända skattskyldigheten skall vara *obligatorisk* och omfatta *såväl svenska som utländska förvärvare*.

⁴⁵ Förslag till Rådets beslut om bemyndigande för Republiken Österrike att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21 i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) angående harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, COM (2002) 0470.

⁴⁶ Rådets beslut av den 5 november 2002 om bemyndigande för Republiken Österrike att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG angående harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (2002/880/EG).

Bakgrund

Istället för att låta entreprenadsystemet även omfatta mervärdesskatten, föreslår RSV att man skall tillämpa ett system med omvänd skattskyldighet. Det skall enligt förslaget vara ett obligatoriskt system för alla företagare inom de branscher som avses. Den som är förvärvare enligt den föreslagna lagen om entreprenadavdrag och därmed avdragsskyldig skall därför också vara skattskyldig för mervärdesskatten.

Entreprenadavdragssystemet förhindrar inte fusk med mervärdesskatten. Det finns ju fortfarande en viss risk att entreprenadavdrag inte sker och oavsett om det skett eller inte, blir fakturerat belopp avdragsgillt hos fakturamottagaren. Dessutom skall skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt inte redovisas samtidigt om företagets årsomsättning understiger 40 miljoner kronor. Dessa företag betalar och redovisar högst en gång per månad, i regel den 12 i varje månad. Företag med omsättning över 40 miljoner kronor deklarerar en gång i månaden (i regel den 26 i varje månad), men betalar två gånger. Dessa skillnader skulle innebära, om mervärdesskatten skulle infogas i entreprenadavdragssystemet, komplikationer vid tillgodoförandet. Mot denna bakgrund finns således anledning att överväga en alternativ lösning.

Ett problem med s.k. omvänd skattskyldighet är att den ger upphov till svårigheter med att på lämpligt sätt avgränsa tillämpningen av en sådan skattskyldighet. Dessutom kan man kritisera ett sådant system mot bakgrund av att det strider mot strävan att göra beskattningssystem så enhetliga som möjligt, vilket i sin tur leder till att beskattningen blir krångligare.

Modifierad reverse charge

Under avsnitt 8.12.3 beskrivs två modifierade former av omvänd skattskyldighet, s.k. modifierad reverse charge. Enligt dessa skulle skattemyndigheten ges möjlighet att i vissa situationer besluta om omvänd skattskyldighet för att säkra mervärdesskatten. Det ena förslaget skapar möjligheter för skattemyndigheten att få stopp på organiserade upplägg med kedjetransaktioner genom att gå in med ett beslut om omvänd skattskyldighet och det andra förslaget kan användas i en specifik återbetalningssituation där det finns risk för att fakturautställaren inte betalar in den utgående momsens. Båda

dessa förslag kräver dock aktiv kontroll av skattemyndigheten och att uppläggen/riskerna också upptäcks.

Det kan dessutom ifrågasättas hur en sådan modifierad regel om omvänd skattskyldighet skulle utformas. Skatt får inte tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten (2 kap. 10 § RF) och föreskrifter om skattskyldighet skall meddelas genom lag (8 kap. 3 § RF). Redan av lagen måste således framgå under vilka omständigheter den omvända skattskyldigheten skall föreligga. Skatteregler bör också i görligaste mån utformas så att de uppfyller rimliga krav på förutsebarhet. Tydliga regler skapar även förutsättningar för en enhetlig tillämpning. Mot denna bakgrund och eftersom problemet förekommer inom hela byggsektorn, dvs. det är inget problem endast inom vissa upplägg e.d., finns skäl att ändå överväga en generell regel för de tjänster som omfattas av entreprenadavdragssystemet.

Omvänd skattskyldighet

En omvänd skattskyldighet ger visserligen upphov till regler som motverkar enhetligheten, vilket i sin tur gör beskattningssystemet mer svårtillämpat. Systemet med omvänd skattskyldighet finns dock redan på vissa områden, varför det inte i sig innebär någon nyhet. De bygg- och anläggningstjänster som avses, skulle genom förslaget på ett entreprenadavdragssystem redan omfattas av särreglering, vilket också torde minska risken för missförstånd.

Det kan även nämnas att omvänd skattskyldighet av detta slag generellt införts från 1 juli 2002 när utländska företagare som omsätter varor och tjänster i Sverige. En utländsk byggentreprenör som deltar i byggprojekt i Sverige kommer således normalt inte längre att vara skattskyldig och debitera mervärdesskatt, utan skattskyldigheten läggs på förvärvaren.

Ett ytterligare argument för att införa omvänd skattskyldighet är att Sverige skulle få ett system som kommer att överensstämma med annan medlemsstats, dvs. Österrike. Mot bakgrund av problemen med skatteundandraganden inom övriga Europa kan det inte uteslutas att även andra länder kommer att ansöka om liknande undantag.

Den EG-rättsliga regleringen i sjätte mervärdeskattedirektivet innebär att medlemsstaterna inte fritt kan reglera i området mer-

värdeskatterättslig skatteflykt eller skatteundandragande. Endast vissa typer av skatteundandraganden kan beviljas särskilt undantag enligt artikel 27 och det måste anses utgöra skatteundandragande enligt EG-rätten, dvs. ej enbart enligt inhemsk rätt. För att beviljas undantag måste vidare åtgärden stå i proportion till de eftersträvade målen. Den omvända skattskyldigheten skall dock inte tillämpas på alla beskattningsbara arbeten inom den berörda sektorn, utan på avgränsade arbeten som förorsakar betydande problem i form av skatteundandragande.

De olika undantag som tidigare medgetts av rådet och kommissionens inställning till Österrikes ansökan samt slutligen rådets beslut i fråga om denna ansökan, talar givetvis för att det är möjligt att få ett bemyndigande. Ett annat argument är den omvända skattskyldigheten som från den 1 juli 2002 gäller för entreprenörer från andra EU-länder som tar uppdrag i Sverige. Det borde då finnas goda argument för att detta skulle kunna få tillämpas även för de svenska entreprenörerna, om väsentliga skatteundandragandeproblem därigenom kan elimineras.

Svenska och utländska förvärvare

Omvänd skattskyldighet bör alltså kunna aktualiseras även för svenska entreprenadföretag, och då som ett sätt att undanröja möjligheter till skatteundandragande. I så fall torde det vara nödvändigt att göra systemet obligatoriskt för alla företagare inom de branscher som avses. Systemet måste alltså omfatta såväl svenska som utländska företag, eftersom de tidigare nämnda reglerna för utländska företagare innehåller en möjlighet till att frivilligt tillämpa vanliga regler där säljaren är skattskyldig. Dessutom skall arbeten på fastighet som är belägen i Sverige beskattas här. Om-sättningsland för tjänst som avser fastighet är det land där fastigheten är belägen (5 kap. 4 § ML). Byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, byggledningstjänster, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster, mark- och bottenundersökningar (t.ex. seismiska undersökningar) är exempel på sådana tjänster som avser fastighet och som således enligt 5 kap. 4 § ML skall beskattas i Sverige om de utförs på fast egendom i Sverige. En omvänd skattskyldighet för bygg- och anläggningsarbetet som utförs i Sverige bör därför omfattas såväl svenska som utländska företag.

Tjänster och varor

Eftersom avgränsningen för den omvända skattskyldigheten skall göras mot bakgrund av de tjänster som omfattas av entreprenadavdragssystemet kan det förekomma att även varor eller andra tjänster än bygg- och anläggningstjänster blir föremål för den omvända skattskyldigheten. I de fall där ersättningen för bygg- och anläggningsarbete inte går att särskilja från levererade varor (eller andra typer av tjänster) skall ju entreprenadavdragsskyldigheten omfatta hela ersättningen. I sådana fall kommer även den omvända skattskyldigheten också att omfatta hela ersättningen. Huvudregeln är dock att det endast är sådana bygg- och anläggningstjänster som avses i föreslagna lagen om avdragsskyldighet avseende viss uppdragsersättning som omfattas av den omvända skattskyldigheten.

Registrering

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras som skattskyldig enligt ML skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten. I några få fall anses dock anmälningsskyldigheten för registrering fullgjord genom att självdeklaration lämnas. Det gäller den vars verksamhet är yrkesmässig endast på grund av allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt som inkomstbeskattas som kapitalvinst. Det gäller även den vars verksamhet är yrkesmässig på grund av omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet och fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag. Bostadsföretag behöver således inte anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. För att sådana förvärvare som inte omfattas av anmälningsskyldigheten för registrering inte skall bli undantagna från den omvända skattskyldigheten, bör det inte finnas något krav på att förvärvaren skall vara registrerad. Såväl bostadsföretag som utländska företagare skulle annars undantas från den omvända skattskyldigheten.

9 Utländska förebilder

Bakgrund

Problem med bristande kvalitet, höga priser, kompetensbrist och lågt omvandlingstryck m.m. inom byggsektorn förekommer inte enbart i Sverige. Liknande förhållanden har redovisats i t.ex. Danmark och i Storbritannien. Kommissionen har tagit del av flera rapporter som utarbetats i andra länder avseende dessa problem. I det följande beskrivs i första hand brittiska erfarenheter och åtgärder, eftersom kommissionen anser att de är särskilt intressanta.

Inte heller problemen med svart arbetskraft inom byggsektorn är något specifikt för Sverige. I många länder i Europa har det tillkommit olika system för att försöka komma tillrätta med problem med svart arbetskraft. I t.ex. Nederländerna införde man redan 1982 bestämmelser om betalningsansvar inom bl.a. byggsektorn. Det nederländska systemet innebär i korthet att betalningsansvar åvilar alla entreprenörer i en entreprenörskedja. Irland har ett system med skatteavdrag och uppgiftsskyldighet för uppdragstagare inom tre olika sektorer; bygg- och anläggningssektorn, skogsbruket och köttproduktionen. Dessa system samt andra lösningar som genomförts i Norge, Tyskland, Storbritannien och Belgien har kommissionen redogjort för under avsnitt 8.3.

Danmark

I en nyligen genomförd dansk utredning om hur den danska byggforskningen bör reformeras, talas bl.a. om att den danska byggsektorn dras med tre stora problem:¹

- Det är för dyrt.
- Det byggs inte efter kundernas behov.

¹ Byggeriet i Vidensamfundet, Erhvervs- og Boligstyrelsen, september 2002.

- Det är för många fel och brister.

En utgångspunkt för det danska utredningsarbetet har därutöver varit att det satsas för lite på forskning och utveckling på byggområdet och att man inte använder den kunskap som finns.

Storbritannien

I Storbritannien har frågor om skenade kostnader, bristande konkurrens, byggfel och låg produktivitet utretts vid upprepade tillfällen. År 1994 gav det brittiska Miljödepartementet ut en omfattande rapport som i allt väsentligt behandlar samma typ av problem som nu är aktuella i Sverige. I rapporten föreslås ett antal mer eller mindre radikala lösningar, av vilka flera överensstämmer med förslag som lämnats av Byggekostnadsdelegationen, medan andra är formulerade utifrån specifikt brittiska förhållanden.² Utredningens ordförande, Sir Michael Latham, avslutade det inledande förordet med att konstatera (fritt översatt):

”Några av förslagen är radikala. De medverkande i byggprocessen kan reagera på tre olika sätt på dem.

- De kan vägra att ha någonting med rapporten att göra. Det skulle vara synd. Problemen skulle kvarstå, men viljan att tackla problemen och som har vuxit dramatiskt under de senaste tolv månaderna, skulle gå förlorad.
- De kan välja ut de delar som passar dem och förkasta resten. Om alla gör det, kommer inget att hända.
- Eller, förhoppningsvis, kan de försöka få hela paketet att fungera, genom de genomförandemetoder som utredningen föreslår. De kan sätta igång Constructing the Team.”

År 1998 presenterade Sir John Egan, på uppdrag av den brittiska regeringen, en rapport om den brittiska byggsektorn. Sir Egans uppdrag omfattade att föreslå hur man skulle kunna förbättra kvaliteten och effektiviteten i det brittiska byggandet. Den s.k. *Egan-rapporten* innehåller bl.a. förslag till åtgärder som syftar till en årlig sänkning av byggkostnaderna och byggtiderna med 10 procent samt en årlig minskning av antalet byggfel med 20 procent. Målen skall uppnås bl.a. genom ett utvecklingsprojekt, partnering, industriell förtillverkning och kundfokusering. Byggindustrin förväntas till-

² Constructing The Team, final report of the government/industry review of procurement and contractual arrangements in the UK construction industry, 1994, senast omtryckt 1998.

handahålla goda och säkra arbetsförhållanden och ett förbättrat ledarskap. Industrin uppmanas ersätta traditionell upphandling med långsiktigt partnerskap baserade på tydliga prestationskrav och ständiga förbättringar i kvalitet och effektivitet. Kort sagt uppmanas den brittiska byggindustrin att gå hem och tänka, men inte som vanligt, utan bättre och helt nytt. Det nya sättet att tänka sammanfattades i projektnamnet *Rethinking Construction*.³

Eganrapportens förslag har sedan fyra år tillbaka omsatts i praktiken i Storbritannien. En helt ny organisation har byggts upp med stöd av statliga medel (60 procent) och finansiering av aktörerna (40 procent). Resultaten hittills är över förväntan och man har nu inlett ett andra steg i processen som har visat att det går att få en hel industri att tänka nytt – om den vill.

Eganrapporten är i dag en milstolpe för engelsk byggindustri. I rapporten angrips de traditionella branschproblemen på ett delvis nytt sätt. Genom att den brittiska kommissionen hade deltagare även utanför branschen anlade den delvis nya perspektiv på vad som var möjligt att genomföra. Eftersom andra industri- och servicenäringar hade lyckats nå betydande framgångar inom en rad områden ansåg man att detta borde även vara möjligt att genomföra i byggindustrin.

Rethinking Construction

För att praktiskt implementera tankarna i Eganrapporten skapades organisationen *Rethinking Construction Ltd*. En styrgrupp, i vilken bland annat Industriministern ingår, träffas två gånger per år för att följa upp resultaten. Den initiala organisationen bestod av en handfull personer med en bred förankring inom byggindustrin – någonting som visat sig vara mycket viktigt för det fortsatta arbetet. I dag sorterar fyra separata organ direkt under moderorganisationen. Dessa är *Movement for Innovation*, *Housing Forum*, *Local Government Task Force* samt *Construction Best Practice Programme*.

När det gäller finansieringen av programmet är den brittiska regeringen den största bidragsgivaren genom industridepartementet som bidrar med 60 procent av årsbudgeten. Övriga 40 procent täcks av bidrag från medlemsföretag och sponsorer. År 2002 omsätter *Rethinking Construction* cirka SEK 30 miljoner och har

³ *Rethinking Construction*, The report of the construction task force, Department of the Environment, July 1998.

25 personer anställda. Över 1 000 företag är aktivt involverade i förändringsprogrammet.

Det största av de fyra underorganen *Movement for Innovation* (M4I) har uppdraget att mer operativt lansera och genomföra tankarna i *Rethinking Construction* inom såväl anläggningsbyggande som husbyggande, förutom bostadsbyggande. I uppdraget för M4I låg att bygga upp en struktur som möjliggör lärande och kunskapsöverföring inom industrin. M4I ansvarar även utvecklingen av måttal för att möjliggöra utvärdering av demonstrationsprojekten.

Eftersom bostadsbyggandet i många delar har annorlunda förutsättningar, andra aktörer och en delvis annorlunda affärsprocess än annat byggande, bildades ett särskilt organ för denna delsektor. Organet fick namnet *The Housing Forum*. Uppdraget för detta organ är att samla alla aktörer och bygga en plattform för förändring i bostadstorn på samma sätt som systerorganet M4I gör för övriga delar av byggindustrin.

Under mars 2002 bildades *Local Government Task Force*. Uppdraget är att uppmuntra och stödja lokala myndigheter då de agerar som beställare av byggtjänster. Mot bakgrund av den offentliga sektorns strategiska betydelse som en kund, ansågs det viktigt att dessa kan agera proaktivt och ge vägledning även för andra kunder.

Construction Best Practice Programme har som syfte att verka för en bred spridning av de resultat och erfarenheter som framkommer inom *Rethinking Construction*. Organet spelar en viktig roll när det gäller att stödja aktörer i byggprocessen som önskar utveckla kompetens inom särskilda områden. Av de ca 1 500 publikationer som hittills har kommit ut, märks särskilt fallstudier där erfarenheter från goda projektexempel sammanställs. Organet har även det primära ansvaret för de externa mediakontakterna.

Demonstrationsprojekten

I demonstrationsprojekten ges möjlighet för branschens aktörer att genomföra och utvärdera tankarna bakom *Rethinking Construction* i byggprocessen. När Eganrapporten presenterades uppmanades byggindustrin och dess kunder att ta fram 50 demonstrationsprojekt till ett sammanlagt värde motsvarande 7 miljarder SEK. I dag fyra år senare har över 400 demonstrationsprojekt passerat programmet till ett sammanlagt värde av 90 miljarder kronor.

I demonstrationsprojekten har det blivit möjligt för aktörerna att arbeta tillsammans på nya sätt för att skapa en modern industri. Demonstrationsprojekten har bl.a. lett till en ökad standardisering, ökad grad av förtillverkning, användandet av ny teknik, utveckling av samarbetsformer, ökad leverantörssamverkan och andra processförbättringar. Samtliga bedömare menar att det mer handlar om att förbättra processen än att lansera nya tekniska innovationer. Värt att notera är dock att projektteam som arbetat integrerat i processen även har haft lättare att utveckla ny teknik.

I Eganrapporten framhålls nödvändigheten av att kunna mäta de framsteg som görs. En grupp sammansatt av olika branschaktörer fick uppdraget att utarbeta ett antal mätetal som på ett objektivt och enkelt sätt kunde mäta framstegen i industrin. Resultatet blev 12 mätetal i form av *Key Performance Indicators* (KPI) som tillsammans täcker de sju målområden som utpekats i Eganrapporten. Alla demonstrationsprojekt måste med egna resurser genomföra mätningar av dessa mätetal i enlighet med framtagna instruktioner.

De första fyra åren

Efter att över 400 demonstrationsprojekt genomförts finns underlag att påstå att de konkreta mål som ställdes upp i Eganrapporten numer har uppfyllts inom samtliga förbättringsområden. Detta är en prestation som få trodde var möjlig när Eganrapporten presenterades år 1998. En jämförelse av resultaten från demonstrationsprojekten med projekt som stått utanför programmet visar enligt vad kommissionen erfarit bl.a. att M4I uppvisar signifikant bättre resultat inom alla mätområden i jämförelse med övriga projekt. De största förbättringarna noteras inom områden som kvalitet, säkerhet, kundnöjdhet, produktivitet och kostnadskontroll.

10 En reformerad byggsektor

10.1 Kommissionens bedömning

Den bild av byggsektorn som framträder för kommissionen kan, i stora drag, sammanfattas enligt följande. Låt oss därvid utgå från ett typiskt byggprojekt av representativ storlek avseende flerbostadshus. Vem beställer det och vem bygger? Vilka problem möter "från grus till hus"?

Strukturuomvandling och branschglidning har lett till att beställarkompetensen hos byggherrarna minskat. Samtidigt har de stora byggföretagen i stor utsträckning stärkt sitt inflytande över vad som skall byggas, var det skall ske och hur byggnaderna skall utformas. Nyproduktionen av flerbostadshus avser numera till en övervägande del lägenheter med bostadsrätt. Den formellt ansvarige byggherren utgörs av en bostadsrättsförening sammansatt av enskilda konsumenter med för allmänheten genomsnittliga kunskaper i byggteknik, juridik och fastighetsförvaltning. I praktiken är byggföretaget både byggherre, projektör och byggare. Produkten överläts till föreningen enligt standardiserade kontraktsvillkor, som utgör branschpraxis. Mer sällan är köparen ett allmännyttigt eller privat bostadsföretag. Projektet genomförs i en tillväxtregion. Marken har förvärvats av kommunen, som tagit bra betalt. Stigande markpriser är den enskilda faktor som haft störst betydelse för produktionskostnadsutvecklingen.

Strukturuomvandlingen har lett till färre och större byggföretag samtidigt som det finns tusentals små byggentreprenörer med färre än 50 anställda. Dessa är dock i stor utsträckning underentreprenörer eller sysselsatta med reparationer och underhåll, som utgör en stor del av den totala marknaden för byggentreprenörer. När det gäller normalstora byggprojekt i nyproduktion har strukturuomvandlingen däremot, på ganska kort tid, lett till en mycket koncentrerad marknad. Det finns bara ett fåtal byggföretag som kan äta sig byggprojekt med 100 lägenheter eller större. Utvecklingen har

gynnats av att kommunerna i huvudsak säljer byggbar mark med befintliga eller blivande byggrätter till de större byggföretagen, eftersom de vanligen kan betala högst pris.

Därför kommer, med en hög grad av sannolikhet, ett av de fyra största byggföretagen ifråga i rollen som byggentreprenör. Projektet genomförs med total- eller generalentreprenad, eftersom merparten av beställarna, också större allmännyttiga bostadsföretag, numera saknar kompetens att samordna en delad entreprenad. De allmännyttiga bostadsföretagen har också redovisat att de har svårigheter vid tillämpning av lagen om offentlig upphandling, i synnerhet när det gäller delade entreprenader.

Det stora byggföretaget är vertikalt integrerat, inte minst när det gäller utvinning och produktion av strategiska råvaror och byggmaterial som ballast och betong. Många andra produkter såsom fönster och dörrar, beslag, köksinredning, sanitetsporlin, golv och andra ytskikt har arkitekter och konsulter föreskrivit under projekteringen. Byggherren har i allmänhet inte på något mer genomgripande sätt utnyttjat sin möjlighet att styra materialval och produktionsmetoder.

Byggföretaget vill kanske pressa kostnaderna för bygget genom att söka alternativa vägar för sin varuförsörjning. Erfarenheten visar dock att t.o.m. de största byggföretagen har svårt att bryta de strukturer som råder inom t.ex. installationsbranscherna. Fabrikanter och grossister, varav ett eller två företag helt dominerar marknaden, vill inte förbigå nästkommande led i värdekedjan och sälja direkt till byggföretaget. Installatörerna vill inte installera produkter de inte själva fått sälja, eftersom de i stor utsträckning tar betalt genom påslag på material. Systemet upprätthålls av lojaliteter, egna förtjänstmöjligheter och ytterst av hot om sanktioner i form av bojkotter m.m.

Många andra byggmaterialmarknader karaktäriseras också i stor utsträckning av hög koncentration, vertikal integration och produkter som är identiska eller i vart fall inbördes utbytbara. Två företag dominerar helt marknaden för isoleringsmaterial. Båda säljer de "konkurrerande" produkterna mineralull och cellplast. Importen i byggmaterialektorn är ännu obetydlig och då den förekommer sker den ofta i de etablerade byggmaterialföretagens egen regi, såsom beträffande gipsskivor.

Det finns generellt sett ett flertal riskfaktorer för karteller. Homogena produkter, koncentrerade marknader, höga inträdesbarriärer och förekomsten av många kontaktytor mellan aktörerna, så-

väl horisontella som vertikala, är exempel på sådana faktorer. En rad marknader inom byggandet präglas av en kombination av dessa riskfaktorer. Det gäller inte minst produkter som är strategiska såsom fabriksbetong, betongelement eller lättbetong, men också råvara till dessa produkter liksom ett antal marknader för stomkompletteringsmaterial. Karteller är en typ av ekonomisk brottslighet som leder till att de inblandade företagen kan upprätthålla höga vinster på konsumenternas bekostnad. En effektiv kartellbekämpning är därför ett viktigt led i arbetet med att stärka konkurrensen i byggsektorn.

Det är svårt att ändra på förhållandet att många branscher i byggsektorn är koncentrerade. Kartellbekämpningsutredningen övervägde 2001 om en möjlighet till uppbyggnad av dominerande företag kan vara en lämplig åtgärd, men fann att det för närvarande saknades skäl att införa sådana regler.¹ En tillämpning av konkurrenslagens bestämmelser om företagskoncentrationer kan, under vissa förutsättningar, motverka ytterligare koncentration. Som visats finns dock exempel på att koncentrationer, som utifrån gällande regelverk godkänts i högsta instans, ändå lett till att konkurrensen minskat. I vart fall har de positiva effekter för konsumenterna, som parterna förutskickat, uteblivit. Genom att många marknader inom byggandet är starkt koncentrerade finns också en risk för missbruk av dominerande ställning. Det leder till slutsatsen att tillsynen enligt konkurrenslagen även i detta avseende är viktig. Inte minst har de företag på marknaden, som missgynnas av de dominerande föregens agerande, ett ansvar att föra fram sådan information till Konkurrensverket.

Konkurrensverket bedömer att konkurrenslagen är ett kraftfullt medel för att vidmakthålla och stärka konkurrensen. Konkurrensen kan dock stärkas också genom andra åtgärder än lagtillämpning.

Riksskatteverket, RSV, har uppskattat att det enbart i installationsbranscherna betalas ut svarta löner och andra ersättningar motsvarande 2,5–3 miljarder kronor årligen. Det är oklart i vilken omfattning svart arbetskraft används i byggsektorns övriga delar. Det kan dock på goda grunder antas att mycket stora belopp årligen undandras beskattning. Detta leder till förluster för skattebetalarna, betydande snedvridningar av konkurrensförhållandena mellan de seriösa och de ohederliga företagen samt, inte minst, till ett försvagat förtroende för byggsektorn. Att den svarta arbets-

¹ SOU 2001:94.

kraften, jämte karteller, utgör allvarliga problem har också samtliga aktörer varit ense om vid kommissionens utfrågningar. Ingen har heller ifrågasatt att tiden nu är mogen för kraftfulla åtgärder i syfte att motverka olagliga förfaranden. Företrädare för bl.a. byggentreprenörerna har t.ex. efterfrågat en avsevärd förstärkning av Konkurrensverkets resurstilldelning för kartellbekämpning.

Byggherrarnas försvagade ställning i kombination med övriga redovisade förhållanden leder också till att incitamenten att bygga med en långsiktigt hög kvalitet försvagas. Det fakum att byggprocessen i sig är outvecklad och att varje nytt projekt har karaktären av "prototyp" bidrar till låg produktivitet utveckling, höga kostnader, brister i slutkvaliteten och låg lönsamhet. I den fasta industrin analyseras fortlöpande vilka mervärden olika led i värdekedjan tillför. Varje komponent som skall passera genom kedjan har långt i förväg handlats upp till bästa pris i förhållande till prestanda. I byggprocessen sker många upphandlingar och inköp direkt från byggplatsen och med sådan tidspress att "bästa pris" snarast blir en fråga om vem som lämnar störst rabatt. Företagens egna system för kvalitetskontroll är, enligt kommissionens bedömning, inte heller tillräckliga för att säkerställa ett rimligt mått av kvalitet i byggandet. Det sätt på vilket ansvar för byggfel regleras mellan byggherren och hans motparter i byggsektorns standardvillkor kan också, med nuvarande styrkeförhållanden mellan byggsektorns aktörer, antas ytterligare försvaga incitamenten för ett byggande med konsumentintresset i fokus. Härtill kommer att den kommunala tillsynen över byggandet utifrån kvalitets-, hälso- och säkerhetsaspekter minskar och dessutom från låga nivåer. Det kan inte uteslutas att det också finns ett orsakssamband mellan omfattningen av tillsynsverksamheten och byggsektorns kvalitetsproblem.

Utbildningsnivån i byggsektorn är låg. De kollektivanställda byggnadsarbetarna är t.ex. den yrkesgrupp som får minst fortbildning av alla, i genomsnitt 0,3 arbetsdagar per år. Det kan också antas att denna utbildning i huvudsak utgörs av arbetsmarknadsutbildning. Låg utbildningsnivå kan vara en av flera faktorer som utgör bakgrunden till byggsektorns bristande förändringsbenägenhet. Kommissionen har också intrycket att olika aktörer, inte minst de fackliga organisationerna, ogillar att t.ex. byggnadsarbetare ges större ansvar än hittills. Ett sådant förhållningssätt motverkar kompetensutveckling.

Vid kommissionens utfrågningar har många aktörer vittnat om att byggsektorn mycket påtagligt genomsyras av vad de kallar en

”machokultur” där begrepp som etik och moral, långsiktighet och hållbarhet ofta används, men tycks sakna egentlig betydelse i den operativa verksamheten. En sådan kultur kan, i kombination med byggsektorns övriga särdrag, antas bilda jordmän för många av byggsektorns problem. Aktörerna har också givit uttryck för att kulturen leder till en exklusivitet eller avskärmning från samhället och de värderingar och strömningar som förekommer där. Detta bidrar, vid sidan av konkurrensförhållandena, till bristande omvandlingstryck, förändringsobenägenhet, revirtänkande, oförmåga att använda tillgänglig kunskap och i förlängningen kvalitetsbrister och priser som är högre än vad de borde vara.

En viktig orsak är nog att byggsektorn i alla dess nivåer, från byggarbetsplatser och verkstadsgolv till företagets högsta ledningar, är en av de mest mansdominerade i svensk ekonomi. De hundratals företrädare för entreprenörer, konsultföretag, grossister, installatörer och materialindustri, som kommissionen träffat under sitt arbete, är med några enstaka undantag män. Liknande erfarenheter, från den omfattande kartellutredningen i asfaltbranschen, har Konkurrensverket under hand redovisat för kommissionen. Det är uppenbart att i den mån ett arbete för en ökad jämställdhet förekommit, har det totalt misslyckats. Att skapa gynnsamma förutsättningar för en jämnare könsfördelning, men också att i andra avseenden verka för större kulturell mångfald, ter sig mot den bakgrunden som en angelägen uppgift för byggsektorn.

Ett bestående intryck av kommissionsarbetet är också att många aktörer i allt väsentligt ställer sig bakom beskrivningarna av de problem som utgjort huvudskälen till att kommissionen bildades. Den egna branschen, föreningen, företaget eller fackliga organisation anses dock inte ha någon del av ansvaret eller uppges i vart fall sakna möjligheter att verka för en förbättring.

Byggsektorn visar generellt sett tydliga tecken på ett defensivt förhållningssätt till problemen. Aktörerna försöker, om inte försvara så i vart fall förklara olika missförhållanden utifrån byggsektorns speciella villkor och verksamhetsförutsättningar, som ofta skapats av aktörerna själva. Det leder till att allmänhetens syn på t.ex. byggfel och ansvaret för dem krockar med det synsätt som företräds av byggsektorns aktörer. Ett typiskt och genomgående drag för byggsektorn är också att ansvaret för problemen, oavsett om det gäller byggfel eller något annat, ständigt tycks falla mellan de olika aktörerna. Att ändra verksamhetens förutsättningar, t.ex.

genom att i standardvillkoren tydliggöra vem som skall ansvara för byggfel, tycks inte framstå som naturligt för byggsektorns aktörer. Ett annat utmärkande drag är ett ganska passivt köparbeteende, sannolikt som en direkt följd av byggherrarnas försvagade ställning, men många av byggsektorns andra särdrag bidrar troligen också.

Ändå finns flera exempel på projekt från senare tid där i alla avseenden goda bostäder eller andra byggnader uppförts till låga kostnader och på ett sätt som utifrån aktuell kunskap också kan förväntas ge låga livscykelkostnader. Det som utmärker dessa projekt är starka byggherrar, som utifrån en mångårig erfarenhet utformat produktionsförutsättningarna, medvetet delat upp entreprenaderna, påverkat valet av material, funnit nya distributionsvägar för byggmaterial och installationsprodukter och fortlöpande följt produktionen genom en aktiv egen kontroll.

Lösningen på byggsektorns konkurrensproblem ligger, mot bakgrund av det anförda och med undantag för bl.a. skattefrågorna, inte i huvudsak i ytterligare regleringar. Tvärtom finns anledning anta att problemen delvis har sin orsak i de regelsystem som tidigare gällde för t.ex. statlig bostadsfinansiering. En viktig slutsats är däremot att förskjutningen av styrkeförhållandena mellan byggherrar och byggföretag har lett till en obalans på marknaden, som ger effekter i hela byggprocessen från programskede till färdig byggnad, men också riskerar att ge effekter för brukarna. En viktig åtgärd blir därför att, jämte en effektiv tillämpning av konkurrenslagen, på olika sätt stärka byggherrarnas ställning på marknaden. Frågorna om svart arbetskraft och parternas ansvar för byggfel anser kommissionen ha en sådan betydelse från allmän synpunkt att lagstiftningsåtgärder bör vidtas.

10.2 Kommissionens förslag

10.2.1 Byggherrens ställning och konkurrensen

En ofta återkommande fråga under kommissionens arbete har varit den obalans som numera generellt råder mellan byggherren och hans motparter i byggsektorn. Stor enighet råder om att byggherrarnas ställning försvagats på viktiga områden såsom beträffande byggteknisk och entreprenadjuridisk kompetens. Byggherrarnas möjligheter att optimera byggandet utifrån ett långsiktigt kostnads- och kvalitetsperspektiv har därför minskat. En hög kompe-

tens i frågor som är centrala för att efterfrågans styrsignaler på marknaden skall slå igenom är också nödvändig för att konkurrensen skall fungera. En fungerande konkurrens leder till lägre priser och högre kvalitet. Olika insatser för att stärka byggherrarnas ställning på marknaden är därför av strategisk betydelse när det gäller att förbättra byggsektorns funktionssätt.

Minimiregler för parternas ansvar för byggfel

Kommissionens förslag:

Tillkalla en särskild utredare med uppdrag att föreslå en lagstiftning med tvingande minimiregler för bl.a. parternas ansvar för fel vid projektering och utförande av byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader.

Som närmare beskrivits i kapitel 2 och 3 har under de senaste årtiondena en förändring av strukturen inom bygg- och anläggningssektorn skett som lett till färre och större byggföretag men också i övrigt mer koncentrerade marknader. Också på beställarsidan har stora förändringar skett. De allmännyttiga bostadsföretagen har inte längre kompetens att i egen regi utföra byggentreprenader. Det gäller också t.ex. HSB, som tidigare byggde mycket i egen regi. Kommunala bostadsföretag är numera beställare i större utsträckning än tidigare eller köpare av byggprojekt som projekterats och föreslagits av de större byggföretagen. Kompetensen hos beställarna synes emellertid ha minskat också utanför bostadssektorn, bl.a. som en följd av att byggandet i egen regi har upphört också i dessa delar av fastighetssektorn.

En betydande andel av de lägenheter i flerbostadshus som färdigställdes under den senaste tjugoårsperioden har uppförts på initiativ av byggentreprenörer för försäljning till bostadssökande genom en bostadsrättsförening. Denna andel har också ökat kraftigt under senare tid. Bostadsrättsföreningen har i sådana fall bildats av byggentreprenören och initialt bemannats av byggentreprenörens anställda. När lägenheterna säljs på bostadsmarknaden fasas de boende successivt in i föreningen, som är lagfaren ägare till den fastighet till vilken bostäderna hör. Byggnaderna överläts normalt till föreningen på de villkor som gäller enligt Allmänna bestämmel-

ser för totalentreprenader avseende byggnads- anläggnings- och installationsarbeten (ABT 94).

De allmänna bestämmelserna i AB 92 och ABT 94 har, som berörts i kapitel 5, formulerats utifrån antagandet att parterna i avtalsförhållandet skall vara jämnstarka. Så är nog fortfarande ibland fallet då t.ex. bostadsföretag med egen byggkompetens projekterar och låter uppföra bostäder och fortlöpande och aktivt bevakar sina intressen under byggprocessen. Den beskrivna utvecklingen har dock lett till att byggherrarna i allt större utsträckning saknar den kompetens som krävs för att kunna bevaka sina rättigheter i ett avtalsförhållande som regleras av berörda entreprenadbestämmelser. Mest uppenbar blir denna obalans när en förening av enskilda konsumenter förvärvar en byggnad från en entreprenör enligt här aktuella villkor. I sådana lägen kan t.ex. ifrågasättas om det är skäligt att entreprenören skall ansvara för fel under en så begränsad tid som två år. Med nuvarande ordning får konsumenterna samma garantiskydd vid förvärv av bostäder som ofta tillämpas vid köp av hushållsmaskiner och andra varaktiga konsumtionsvaror. Det kan också antas att den nu gällande och mycket snäva definitionen av begreppet "fel" dvs. "att del av entreprenaden inte utförts eller inte utförts kontraktensligt" i många fall kan leda till oskäliga effekter när den tillämpas i förhållande till en okvalificerad motpart, som dessutom helt saknat möjligheter att påverka projektets utformning. Bestämmelsen är i själva verket avsedd att användas då en kvalificerad byggherre svarar för projekteringen och låter utarbeta de ritningar och andra handlingar enligt vilka byggnaden skall utformas och uppföras. Ytterligare en punkt, som i många fall kan antas leda till oskäliga konsekvenser för okvalificerade beställare, är den begränsning av vilka fel som enligt reglerna om slutbesiktningens rättsverkan får göras gällande.

Mot bakgrund av vad som anförts om den strukturella utvecklingen och regelverkets innebörd anser kommissionen att en reglering i lag av den miniminivå som skall gälla för parternas ansvar för byggfel är en rimlig åtgärd. De förhandlingar som i olika omgångar skett inom ramen för Föreningen Byggandets Kontraktskommitté tycks hittills inte ha lett till en rimlig balans mellan parterna. En reglering i lag skulle i praktiken innebära att en lägsta nivå fastställs för uppdragstagarens ansvar för bl.a. fel i byggnadsverk. En sådan reglering skulle också tydligt klargöra vem som i det enskilda fallet ansvarar för fel och förhindra att detta ansvar faller mellan parterna.

En grundläggande princip i nuvarande system är att parterna svarar för de uppgifter de tillhandahållit i t.ex. ritningar och andra handlingar. Det innebär bl.a. att byggherren vid en utförandeentreprenad svarar för riktigheten och lämpligheten av de beräkningar och konstruktionsbeskrivningar han fått av konsulterna och ger till byggtreprenören. Detta är, enligt kommissionens bedömning, i kombination med hur *oklarhetsregeln* kommit att tillämpas mellan byggherrar och konsulter, en viktig orsak till att ansvaret för byggfel i vid bemärkelse ofta faller mellan parterna. Det finns givetvis ingen anledning att frångå den allmänna rättsprincipen att beställaren skall ta sin del av ansvaret i den mån han är medvällande till ett felaktigt utförande. Däremot bör, enligt kommissionens mening, ett utökat felansvar för byggtreprenörer övervägas i kombination med en skyldighet att avråda byggherren från utföranden som entreprenören insett eller, mot bakgrund av sin ställning och kompetens, borde ha insett kan leda till allvarliga brister i det färdiga byggnadsverket. Ett sådant avrådande skulle innebära att entreprenören fritas från ansvar för fel i aktuell del. Det sätt på vilket felansvaret regleras mellan konsulter och deras uppdragsgivare hänger nära samman med motsvarande reglering i avtalen mellan byggherre och byggtreprenör. En översyn av felansvaret för aktörerna på byggsektorns utförarsida bör därför omfatta även arkitekter och andra konsulter.

Definitionen av fel, felansvarets begränsning i tiden och besiktningens rättsverkan avseende vilka fel som får påtalas är exempel på avtalsvillkor som hänger nära samman och bildar snäva gränser för byggherrens möjligheter att få rättelse. Som närmare redovisats i kapitel 5 kan de nu tillämpade allmänna bestämmelserna leda till byggnadsverk med brister, som enligt avtalet mellan parterna inte utgör fel i köprättslig mening. En lagreglering av entreprenörers och andra uppdragstagares ansvar för fel bör därför göras vidare än att enbart avse en lagstadgad minsta garantitid.

Tillämpningsområdet för en lagstadgad miniminivå för uppdragstagarnas felansvar kan avgränsas på flera tänkbara sätt. En utgångspunkt kan vara att endast reglera avtal som gäller produktion av bostäder. Ett annat sätt att avgränsa tillämpningsområdet är att enbart reglera rättsförhållanden där en sammanslutning av konsumenter utgör entreprenörens motpart. I sådana fall gäller inte konsumenttjänstlagen eftersom köparen formellt utgörs av en ekonomisk förening och inte en enskild konsument. En reglering av enbart totalåtaganden skulle täcka många av de situationer där bygg-

herren intar en särskilt underlägsen ställning i förhållande till entreprenören, men måhända medföra en önskad styrning av marknaden mot totalentreprenader. Ytterligare en modell, som kan användas i kombination med de tidigare nämnda, är att i lag reglera ansvaret för fel i sådana delar av byggnaden som är av särskild betydelse från ekonomiska och byggtekniska utgångspunkter, t.ex. stomme, fuktskydd, installationer, tak och fasader. Differentierade garantitider kan också övervägas så att för vissa byggnadsdelar gäller en kortare och för andra delar en längre garantitid.

Kommissionen föreslår att en särskild utredare tillkallas med uppdrag att belysa för- och nackdelar med olika lösningar och mot bakgrund av en samlad bedömning föreslå tvingande minimiregler för parternas ansvar för fel vid projektering och utförande av byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader.

En statlig byggherrepolicy

Kommissionens förslag:

Ge Statens Fastighetsverk i uppdrag att, i samråd med andra statliga byggherrar och förvaltare, utarbeta en allmän statlig byggherrepolicy.

Staten äger och förvaltar ett betydande fastighetsbestånd genom olika myndigheter eller genom ägarskap i statliga bolag. Beståndet är av en sådan storlek att samordnade insatser för att stärka de statliga byggherrarnas möjligheter att agera kraftfullt på marknaden kan förväntas ge märkbara effekter såväl på kvaliteten som för konkurrensen i byggsektorn. Det är också av strategisk betydelse att staten föregår med goda exempel när det gäller att utöva byggherrerollen på ett sätt som kan bidra till ökad konkurrens och bättre kvalitet.

Tanken med statlig samverkan på detta område är inte ny. I maj år 2001 bildades *Samverkansforum för statliga byggherrar och förvaltare*. Samverkansforum har tillkommit som en följd av regeringens uppdrag till Banverket, Fastighetsverket, Fortifikationsverket, Luftfartsverket och Vägverket att utveckla byggherre- och förvaltarrollen genom förbättrad samverkan inom statlig verksamhet. Syftet är dels att skapa förutsättningar för ett brett erfarenhetsutbyte och utveckling i gemensamma frågor bland statliga byggherrar

och förvaltare, dels att bidra till att statligt byggande och förvaltning utvecklas till ett föredöme såväl i Sverige som i ett internationellt perspektiv. Arbetet bedrivs i huvudsak genom de fyra nätverken Hållbar utveckling, Kvalitetskedjan, Regler och avtal samt Arkitektur och kulturmiljö. Visionen för verksamheten har formulerats "*Helt rätt i statligt byggande och förvaltning*".

Samverkansforum drivs i projektform. Verksamheten skall utvärderas efter tre år. Två seminarier har hittills genomförts för ledningsgruppen och samtliga nätverk. Vid seminariet i november år 2002 togs följande frågor upp:

- Granskning av miljöstyrning i projekt, rapport finns
- Erfarenhetsutbyte kring miljöledningssystem, rapport finns
- Kvalitetssäkring vid upphandling
- Värderingsmodeller
- AB-regelverket
- LOU
- Konkurrensneutralitet

För närvarande är 13 statliga verk och aktiebolag anslutna till Samverkansforum. Kommissionen anser att en uttalad målsättning för den fortsatta verksamheten bör vara att alla statliga aktörer som regelbundet upphandlar bygg- och anläggningsentreprenader eller förvaltar fastighetsbestånd av större omfattning, på sikt skall vara anslutna till Samverkansforum och aktivt medverka i utvecklingen av rollen som offentliga byggherrar och förvaltare.

Det är, enligt kommissionens bedömning, än så länge för tidigt att utvärdera resultaten av arbetet inom Samverkansforum. Kommissionen anser emellertid att det redan nu finns skäl att vidta ytterligare åtgärder för att stärka de statliga fastighetsägarna i sin byggherreroll. Detta kan ske genom att staten i egenskap av ägare i instruktioner och direktiv till de olika statliga fastighetsägarna ställer uttryckliga krav på hur byggherrerollen skall utövas i ett brett kvalitets-, kostnads-, konkurrens- och miljöperspektiv.

De allmänna krav som kan ställas på statliga byggherrar och förvaltare bör komma till uttryck i en samlad *policy* för statliga byggherrar. Syftet bör i första hand vara att stärka byggherrarnas ställning på marknaden, men åtgärden skall också bidra till en socialt, ekonomiskt och ekologiskt långsiktigt hållbar utveckling. Frågor som kan belysas i ett sådant dokument är bl.a. hur aktuell kunskap om byggprodukter, byggmetoder och byggprocesser kan inhämtas

och göras allmänt tillgänglig i organisationerna, hur erfarenhet från egna och andras projekt kan återföras och utnyttjas i produktion och förvaltning, hur konkurrensen kan stärkas och alternativa upphandlingsmetoder prövas samt hur risken för kartellbildning i samband med offentliga upphandlingar kan motverkas. Byggherrepolicyn bör även omfatta riktlinjer för hur statliga myndigheter och bolag i samband med upphandling av byggprojekt skall formulera tydliga krav på tillgänglighet och användbarhet för personer med nedsatt rörelse- eller orienteringsförmåga.²

Kommissionen föreslår att regeringen ger Statens Fastighetsverk huvudansvaret för framtagning av ett sådant policydokument. Arbetet bör bedrivas i nära samarbete med Samverkansforum för statliga byggherrar och förvaltare samt med andra myndigheter och affärsverk, som har ett betydande fastighetsbestånd eller som är stora aktörer på bygg- och anläggningsmarknaden, t.ex. Fortifikationsverket, Banverket och Vägverket.

Rådet för byggkvalitet

Kommissionens förslag:

Avveckla verksamheten i Rådet för byggkvalitet, BQR.

Rådet för byggkvalitet, BQR, är en nybildad ideell förening med uppgift att främja samverkan, stärka kvalitetsutvecklingen och verka för ett ökat engagemang för kvalitetsfrågor inom bygg-, anläggnings- och fastighetssektorn. BQR bildades i likhet med Samverkansforum i maj år 2001, efter ett förarbete som genomförts av Banverket, Fastighetsverket, Fortifikationsverket, Luftfartsverket och Vägverket på uppdrag av regeringen. Syftet med BQR är att få till stånd ett mer systematiskt kvalitetsarbete på byggområdet. I maj år 2002 hade BQR 68 anmälda medlemmar från olika delar av byggsektorn.

BQR har sedan starten haft svårigheter att komma igång med någon organiserad verksamhet. Trots att ett stort antal företag och organisationer anslutit sig till föreningen har arbetet i huvudsak bedrivits med medel och personalresurser som tillskjutits av de ursprungliga initiativtagarna. Då det i byggsektorn redan finns ett stort antal intresseorganisationer och nätverk som arbetar med

² Jfr. prop. 1999/200:79.

likartade frågor ifrågasätter kommissionen nyttan av ännu en organisation, särskilt som den uppenbarligen ännu inte funnit lämpliga arbetsformer eller egen finansiering. De offentliga byggherrarna och förvaltarna har genom Samverkansforum möjligheter att utveckla sin roll i många avseenden. Kvalitets- och miljöfrågor liksom ansvars- och garantifrågor är bara några av dessa. Övriga aktörer i byggsektorn bör på liknande sätt finna lämpliga former för sådant utvecklingsarbete inom sina organisationer. Någon gemensam plattform för detta angelägna arbete synes däremot inte vara motiverad, vilket inte minst belyses av det bristande engagemanget i BQR. Kommissionen föreslår därför att verksamheten i BQR skall avvecklas. På så sätt kan byggsektorns resurser istället allokteras där de gör bättre nytta.

Regional byggherresamverkan

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att, bl.a. genom webbaserade arbetsverktyg för marknadsinformation m.m., stärka samverkan mellan offentliga byggherrar på en regional bas.

Ett mer samordnat uppträdande av de offentliga byggherrarna kan i hög grad skapa förutsättningar att i förlängningen stärka även de privata byggherrarna.

En ökad samverkan mellan byggherrar som verkar inom områden med likartade förutsättningar eller med likartad verksamhet i ett län eller en region, skulle ge ökade möjligheter till kunskaps- och erfarenhetsutbyte och leda till färre fel, lägre kvalitetsfelkostnader och sänkta förvaltningskostnader.

En organiserad samverkan kan åstadkommas på flera sätt. Gemensamma arbetsgrupper och medlemskap i intresseföreningar är traditionella sätt att organisera erfarenhetsutbyte. Arbetsformerna brukar dock fungera mindre bra eftersom de kräver omfattande personliga arbetsinsatser vid sidan av ordinarie arbete och resor utanför arbetsorten m.m. Med IT som hjälpmedel kan information om upphandlingar, tekniska lösningar, priser och goda exempel spridas snabbt till ett selektivt urval av behöriga i form av ett nätverk.

Informationen kan utgöras av viktigt jämförelsematerial och nyckeltal, med vilka det egna projektet kan jämföras. Medlemmarna kan få tillgång till information om andras projekt t.ex. markpris, kommunala avgifter och taxor, kalkyler o.d. Projektinformationen kan innehålla uppgifter om medverkande konsulter och företag, förfrågningsunderlag, administrativa föreskrifter, utvärderingskriterier och anbuds-PM. När upphandling är genomförd kan den som så önskar delge andra byggherrar uppgifter om entreprenadpris och entreprenadform, anbudslämnare och upphandlingsresultat. Det bör dock understrykas att stora krav måste ställas på sekretessskydd för sådana dokument. Nätverket kan innehålla olika sektorer för sådant som bara är till för medlemmar och sådant som kan göras allmänt tillgängligt, t.ex. besiktningsutlåtanden, åtgärdsförslag och erfarenhetsåterföring. Genom fortlöpande kontakter mellan företagen i samverkan kommer nätverket att stärkas och möjligheten att som köpare påverka marknaden förbättras.

Information kan också skapas kring upphandling av material genom förupphandling och direktimport eller genom budgivning via Internet. Priser och leveransvillkor som läggs ut i nätverket kan ge värdefull information om gällande marknadspris för en vara som kan användas vid kalkylering av det egna projektet. Samupphandling av visst material kan administreras med hjälp av nätverkets verktyg.

Tekniklösningar och innovationer inom byggområdet är ytterligare ett betydelsefullt område. Gemensamma satsningar på utvecklingsprojekt kan administreras via hemsidan där länkar till olika forskningsprojekt på bygg- och miljöområdet kan läggas ut. Olika utbildningspaket kan utvecklas, anpassas till nätverkets medlemmar och genomföras regionalt via Internet.

Kommissionen föreslår att Boverket ges i uppdrag att genomföra ett projekt med inriktning mot regional samverkan mellan offentliga byggherrar. Projektet skall resultera i ett i webbaserat arbetsverktyg för utbyte av erfarenheter om byggkostnader och priser, materialinköp, marknadsinformation m.m. mellan upphandlande enheter.

Verktyget bör också kunna användas för benchmarking³ mellan likvärdiga projekt, projektadministration, projektledning och projektuppföljning baserat på information, officiell statistik och kunskap som görs tillgänglig via kunskapsbanker på högskolor, univer-

³ Jämförelse mellan en produkt eller en tjänst med den bästa tillgängliga. Nationalencyklopedien.

sitet, byggdok, utbildningsorganisationer m.fl. med direktanslutning till systemet.

Mallar för erforderliga kalkylverktyg, anbudshandlingar, ansökningshandlingar, beskrivningsförlagor m.m. skall kunna laddas ned från nätet. Projektet bör leda fram till ett verktyg som i vissa delar kan utnyttjas som kunskapsbas också av andra aktörer i byggsektorn såsom lokala byggmästare och privata byggherrar.

Byggherreutbildning

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att i samverkan med högskolor och universitet utforma en utbildning på högskolenivå för byggherrar.

Byggprocessen styrs i första hand av parterna och i mindre utsträckning av författningar och föreskrifter. Såväl enligt författningarna som enligt de standardvillkor som reglerar parternas rättigheter och skyldigheter är det emellertid byggherren som preciserar kraven på det som skall uppföras eller ändras. Byggherren kan också i senare skeden komma att ansvara för fel som andra begått.

Många av de fel och allvarliga brister i de byggnader som produceras i dag beror på bristande kunskap hos beställaren. Det finns uppgifter om att mer än 60 procent av de fel som uppstår i byggandet beror på brister i förfrågningsunderlag eller andra handlingar som byggherren enligt gällande regelverk svarar för. Om inte beställaren klart och entydigt kan uttrycka sina förväntningar på det projekt han beställer, och följa upp kraven, hur skall då konsulter, projektörer, byggentreprenörer, installatörer, leverantörer m.fl. veta vad som skall levereras? Byggherren är också den som har bäst kunskap om brukarens behov. Om byggherren har svårigheter att precisera sina krav och förväntningar eller att följa upp de krav han uttryckt, får konsulter och leverantörer alltför stort inflytande över såväl valet av material och tekniska lösningar som prissättningen av dessa. Många byggherrar tvingas därför ofta nöja sig med ett resultat som bara är "nästan lika bra" som den produkt de tror sig ha beställt. Även om byggherren ofta kompenseras med pengar, s.k. *prestandavite*, blir det en dyrköpt kvalitetssänkning i längden.⁴

⁴ Jfr. 5.2.5 om prestandavite.

Byggherren måste kunna omsätta sina och brukarens förväntningar i entydiga, väl preciserade specifikationer avseende bl.a. kvalitet, funktion, flexibilitet, estetik, miljöegenskaper samt underhålls- och driftkostnader. Kraven bör ställas i ett livscykelperspektiv.

Kunskaper krävs på många områden. Det gäller givetvis byggt teknik, men också ifråga om material, processer, och logistik. Kvalificerade ekonomiska överväganden måste göras inför beslut om byggnadsinvesteringar, inte minst för att säkerställa en god fastighetsekonomi i framtiden. Ett viktigt underlag för sådana bedömningar är också tekniska kunskaper om de långsiktiga egenskaperna hos olika byggmaterial och konstruktioner. Det finns därför anledning att verka för en kompetenshöjning på tjänstemannanivå i företag som beställer byggtreprenader och förvaltar byggnader. Det behövs också större kunskap om hur byggande och fastighetsförvaltning hänger samman. Utbildning kan bidra till en ökad sådan kunskap och dessutom stärka byggherreidentiteten och skapa förutsättningar för en klarare rollfördelning mellan byggherrar och byggföretag.

En påbyggnadsutbildning på högskolenivå bör därför inrättas och utformas utifrån byggherrarnas särskilda kunskapsbehov. Det är enligt kommissionens bedömning angeläget att ämnesområden som bygg- och fastighetsekonomi och fastighets- och entreprenadrätt omfattas av utbildningen.

Tillsynen över offentlig upphandling

Kommissionens förslag:

Ge Konkurrensverket ansvar för tillsyn av hur lagen om offentlig upphandling efterlevs samt för information om hur lagen kan tillämpas.

En lång rad aktörer, inte minst företrädare för offentliga byggherrar, har understrukt att lagen om offentlig upphandling, LOU, motverkar affärsmässighet vid upphandling av byggtreprenader. Detta kan förefalla som en paradox, med tanke på att lagens syfte bl.a. är att skapa förutsättningar för just affärsmässighet. Lagen bygger i stora delar på ett antal EG-direktiv och skall tillämpas vid i princip all upphandling som görs av offentliga aktörer, s.k. upp-

handlande enheter.⁵ Sverige är bundet av EG-direktiven när objektet för upphandlingen överstiger vissa i direktiven angivna tröskelvärden. Tröskelvärdenas storlek i svenska kronor bestäms årligen i förordningen (2000:63) om tröskelvärden vid offentlig upphandling. Tröskelvärdet för byggentreprenader uppgår för närvarande till 43 534 000 kronor.⁶ Upphandlingar under tröskelvärdena kan däremot regleras i nationell lag i den utsträckning och på det sätt länderna bedömer nödvändigt. I svensk rätt finns sådana regler, avseende s.k. *förenklad upphandling*, i 6 kap. LOU. Reglerna bygger i denna del i huvudsak på den före EU-inträdet gällande upphandlingsförordningen (1986:366).

För närvarande pågår en översyn av EG:s upphandlingsdirektiv. Under 2002 har en principöverenskommelse träffats mellan rådet och EU-kommissionen. Bl.a. har några nya upphandlingsförfaranden föreslagits som kan antas öka flexibiliteten för de upphandlande enheterna. Den kritik som under kommissionens arbete riktats mot LOU överensstämmer i stora delar med den som framförts av olika medlemsstater i samband med den pågående revideringen av direktiv. Kommissionen bedömer mot denna bakgrund att det för närvarande inte finns skäl att se över den svenska lagstiftningen. Sverige bör däremot verka för att direktiven skall ändras på ett sätt som möjliggör förbättringar av den svenska lagstiftningen.

Behov av utbildnings- och informationsinsatser

Som tidigare framgått har kritiken mot LOU varit ganska diffus. Kommissionen uppfattar också, i flera delar, kritiken som inkonsekvent.

En del av kritiken bygger på uppfattningen att en *förhandlingsupphandling* inte skulle vara möjlig om det inte särskilt anges i förfrågningsunderlaget att förhandling kommer att ske. I själva verket framgår av 6 kap. 3 § LOU, att den upphandlande enheten skall ange i förfrågningsunderlaget om anbud kommer att antas *utan* föregående förhandling. Syftet med upplysningen, om att den upphandlande enheten *inte* avser att förhandla, är att undvika ”prutmåner” i de inkommande anbuden. Förhandling får således ske vid all upphandling enligt 6 kap. LOU. Även vid upphandling som

⁵ Aktuella direktiv är 93/36/EEG (varor), 93/37/EEG (entreprenader), 92/50/EEG (tjänster), 89/665/EEG (rättsmedel). För de s.k. försörjningssektorerna gäller 93/38/EEG (varor, entreprenader och tjänster) samt 92/13/EEG (rättsmedel).

⁶ Förordningen senast ändrad genom SFS 2001:871.

storleksmässigt ligger över EG:s tröskelvärden är en övergång till förhandlad upphandling under vissa omständigheter möjlig, utan att detta på förhand har framgått av förfrågan. I 3 kap. 17 § LOU framgår att detta är tillåtet bl.a. om det "inte lämnats några lämpliga anbud." SABO har uppgivit att endast ett fåtal av de allmännyttiga bostadsföretagen har specialistkompetens inom området offentlig upphandling. Det kan bl.a. mot den beskrivna bakgrunden antas att kritiken mot LOU i väsentliga delar beror på bristande kunskap om hur lagen kan tillämpas snarare än på brister i dess utformning.

Som kommissionen tidigare redovisat saknar de allmännyttiga bostadsföretagen generellt sett kompetens att utföra byggtreprenader i egen regi. Sådana tjänster upphandlas numera på den öppna marknaden. Det har också framgått att upphandling av byggtreprenader ställer speciella krav på den upphandlande enheten. Produkten är komplex och de ofta kvalificerade tekniska, logistiska, ekonomiska och inte minst entreprenadjuridiska överväganden som krävs för att ett utifrån kostnads- och kvalitetsmässiga kriterier lyckat slutresultat skall uppnås, förutsätter betydande kunskaper. Det gäller också kunskaper om upphandlingslagstiftningen.

En huvudfråga har dock gällt den byråkrati som upphandlingar enligt LOU leder till hos de upphandlande enheterna. Kommissionen ifrågasätter inte att det ställs särskilt stora krav på den upphandlande enheten vid upphandling av byggtreprenader. Det kan också antas att det administrativa arbetet kan leda till att offentliga byggherrar i större utsträckning än andra tillämpar totalentreprenad. Denna entreprenadform leder enligt många bedömare till högre totalkostnader. Upphandling av en delad entreprenad där varje konsult och enskild entreprenaddel skall upphandlas enligt LOU medför, som aktörerna påpekat, ett stort antal upphandlingsförfaranden i byggprojektet och betydande arbetsinsatser vid förfrågan, utvärdering, nollställning och upphandling. Med större kunskaper om systemets möjligheter, och ett ökat stöd i form av vägledning, kan dock med stor sannolikhet ett affärs- mässigt resultat uppnås även i sådana fall.

Kommissionen kan inte utifrån föreliggande underlag dra slutsatsen att de högre kostnader som redovisats för byggprojekt i allmännyttan eller hos andra offentliga byggherrar beror på avgörande brister i regelverket. Däremot kan, med en hög grad av sannolikhet, konstateras att behovet av information och vägledning om lagen och dess tillämpning i byggsektorn är mycket större än vad som hittills kunnat tillgodoses. Starka skäl talar således för att

tillsynen över lagens efterlevnad, men framför allt vägledningen till marknadens aktörer, behöver förstärkas i förhållande till nuvarande nivå.

Konkurrensverket har nyligen i rapporten *Vårda och skapa konkurrens – vad krävs för ökad konsumentnytta?* (2002:02) behandlat de främsta konkurrenshindren vid offentlig upphandling. I rapporten pekas på att flera statliga myndigheter har uppgifter på området offentlig upphandling och föreslås att dessa uppgifter bör samordnas inom statsförvaltningen. I rapporten påpekas också att en effektiv användning av det allmännas resurser förutsätter att det finns en ändamålsenlig organisation för att stödja den offentliga upphandlingen. Samordning är en viktig åtgärd för att åstadkomma detta. Man måste klart skilja på uppgifter som rör lagtillämpning, föreskrifter och information om regelverket, från uppgifter som t.ex. att träffa ramavtal för myndigheters räkning eller stödja en enskild myndighet vid en specifik upphandling. Dessa uppgifter kan komma i konflikt med varandra.

Upphandlingskommittén har behandlat fördelningen av uppgifter när det gäller tillsyn över och information om LOU och visat på fördelar med att skilja mellan å ena sidan granskning och tillsyn och, å andra sidan, rådgivning och stöd i enskilda fall.

Resultaten av kommissionens utredning i denna del talar också för att tillsynen över LOU behöver hanteras utifrån ett bredare konkurrensperspektiv än vad som är möjligt med nuvarande ordning. Riksdagens revisorer framförde i rapporten *Offentlig upphandling* (1997/98:3) att det finns klara samband mellan konkurrensfrågor och frågor om offentlig upphandling. Det finns, enligt Riksdagens revisorer, exempel på förfaranden som kan stå i strid såväl med LOU som med Konkurrenslagens bestämmelser om missbruk av dominerande ställning. LOU är således en viktig del av konkurrenspolitiken i en vidare bemärkelse.

Några av de problem som redovisats gäller hur utvärderingskriterier kan formuleras för att risken för tvister och meningsskiljaktigheter om i vad mån kriterierna är uppfyllda kan undvikas. Sådana och andra svårigheter kan sannolikt minska med goda hjälpmedel i form av modeller för offentlig upphandling av byggentreprenader, innefattande t.ex. mallar för förfrågningsunderlag eller andra hjälpmedel, som är speciellt utformade för denna typ av tjänst. Kommissionen anser därför att den informationsverksamhet som omfattas av tillsynsuppgifterna också bör innefatta att, i samråd med företrädare för berörda aktörer, utarbeta handböcker och annan kon-

kret, men mot bakgrund av det ovan sagda generellt hållen, vägledning för de upphandlande enheterna. Arbetet med information om LOU bör integreras som en naturlig del av tillsynsarbetet.

Enligt kommissionens bedömning talar resultaten av utredningen i denna del med en betydande styrka för att tillsyns- och informationsinsatserna kring LOU bör ökas i förhållande till nuvarande nivå och dessutom integreras med övriga myndighetsuppgifter på konkurrensområdet. Kommissionen föreslår därför att aktuella tillsynsuppgifter förs över till Konkurrensverket och att tillräckliga resurser avsätts för att säkerställa en utvidgning av tillsynen. Kommissionen bedömer att de föreslagna åtgärderna kan ge betydande positiva effekter för byggsektorns funktionssätt.

Prövning av täktillstånd

Kommissionens förslag:

Ge Miljöbalksutredningen tilläggsdirektiv att föreslå hur allmänna intressen, såsom konkurrensintresset, kan vägas in vid länsstyrelsens prövning av täktillstånd.

Regeringen gav 1998 i uppdrag till länsstyrelserna att föreslå rutiner som tydligt inkluderar en bedömning av konkurrensaspekterna vid täktillståndsprövning. Länsstyrelserna pekade i den rapport som utarbetades i anledning av uppdraget, på att det inte finns något lagstöd för en sådan prövning och föreslog att lagen, numera miljöbalken 12 kap. 1 och 2 §, skall förtydligas i detta avseende. Någon lagändring har emellertid inte skett. De regler i Naturvårdslagen som tidigare reglerade hur ansökan om täktillstånd skall prövas överfördes till miljöbalken. Enligt länsstyrelsernas uppfattning ger gällande lagstiftning inte utrymme för Länsstyrelsen att väga in betydelsen av en fungerande konkurrens vid tillståndsprövningen. Miljöbalken ger dock i 2 kap. 10 § möjlighet för regeringen att tillåta verksamhet eller åtgärd som är av synnerlig betydelse från allmän synpunkt, även om den medför risk för att ett stort antal människor får sina levnadsförhållanden väsentligt försämrade eller miljön försämras avsevärt. Kommissionen föreslår att Miljöbalksutredningen ges i uppdrag att se över hur betydelsen av en fungerande konkurrens, liksom andra allmänna intressen, skall kunna beaktas vid tillståndsprövningen. Regeln bör utformas så att sådana

allmänna aspekter skall beaktas sekundärt efter miljöpåverkan och andra miljörelaterade aspekter.

10.2.2 Byggekostnaderna

Utveckla den officiella statistiken

Kommissionens förslag:

Ge SCB i uppdrag att i samverkan med Boverket utveckla ett system för officiell statistik över produktionskostnader och priser för alla typer av byggnadsverk.

För att kunna jämföra produktionskostnader i olika projekt och analysera pris- och kostnadsutvecklingen i byggsektorn krävs en ändamålsenlig och korrekt offentlig statistik. Statistiken utgör ett viktig underlag för olika beslut och insatser. Statistiken måste också presenteras så att den speglar utvecklingen i byggsektorn på ett ändamålsenligt sätt. I kapitel 6 har framgått att den officiella statistiken på byggområdet har brister. Statistikens innehåll och det sätt som den presenteras på ger ofta en felaktig bild av den verkliga pris- och kostnadsutvecklingen. En sådan brist är att den officiella statistiken i huvudsak enbart omfattar pris- och kostnadsutvecklingen för bostadsbyggande. Från ett samhällsperspektiv är det emellertid intressant att också analysera pris- och kvalitetsutvecklingen för anläggningar och för andra hustyper än bostadshus. Hittills har uppgifter om kostnadsutvecklingen för t.ex. infrastrukturbyggande baserats på uppgifter från bostadssektorn eller, i mån av tillgång, på uppgifter direkt från marknadens aktörer.

Det är nödvändigt för det allmänna att ha tillgång till en enkelt analyserbar byggekostnadsstatistik, men det är byggherrarna och entreprenadföretagen som skall tillhandahålla de uppgifter som krävs och då måste de kunna motiveras till detta. Det gäller att få företagen att förstå att byggekostnadsstatistiken måste förnyas, inte i första hand för att staten skall få bättre kunskap om prisutvecklingen eller eventuella vinstöverflyttningar mellan olika delsektorer, utan för att företagen själva, i förlängningen, skall kunna använda uppgifterna som ett effektivt instrument i utvecklingen av sin verksamhet. Det allmänna får utöver nyttan av bra analysmaterial även nytta av de konkurrens- effektivitets- och produktivitetsförbättringar som bra analysredskap kan ge underlag för.

Boverkets Byggekostnadsforum har tillsammans med Boverkets experter på statistik- och analysfrågor och i samarbete med SCB:s experter på området, inlett ett arbete med att förnya byggnadspris- och byggekostnadsstatistiken i denna riktning. För att komma vidare i det arbetet kommer det att krävas ökade insatser, från såväl Boverkets som SCB:s sida, men främst från byggsektorns aktörer vad gäller uppgiftslämnandet i pågående och avslutade projekt. En rimlig fördelning av ansvaret i en sådan förändringsprocess är att samhället står för utvecklingskostnaderna och byggsektorns aktörer står för uppgiftslämnandet.

SCB bör ges i uppdrag att tillsammans med Boverket utveckla och utvärdera ett nytt system för uppdelning och inhämtning av produktionskostnadsstatistik inom byggsektorn. Systemet bör omfatta såväl bostäder som anläggningar och övriga hus. Statliga myndigheter och bolag inom såväl anläggningssektorn som övrigt byggande bör involveras i projektet i syfte att överföra den statistik som varje upphandlande enhet disponerar till det officiella systemet och att anpassa systemet till de upphandlande enheternas behov.

Stöd till pilotprojekt

Kommissionens förslag:

Ge Boverket möjlighet att, oberoende av projekttyp, stödja pilotprojekt som har till syfte att sänka bygg- och/eller boendekostnaderna eller på andra sätt utgöra goda exempel i ett livscykelperspektiv.

Sedan den 1 januari 2002 disponerar Boverket årligen 20 miljoner kronor för att stödja lämpliga pilotprojekt, som på ett nytt sätt söker få ner boendekostnaderna vid nybyggnad av hyresbostäder. Projekten skall också främja ekologisk hållbarhet. Medlen kan också användas för att i efterhand utvärdera, dokumentera och sprida kunskap om redan genomförda projekt med nämnda syften. Stöd kan alltså enbart utgå till projekt som avser produktion av bostäder med hyresrätt.

Boverket kan ge stöd med olika inriktning. Det kan handla om stöd för att utveckla ny produktionsteknik (industriellt byggande), rationell materialhantering och/eller för att effektivisera produktionsprocessen (upphandling, logistik, inköp m.m.). Stöd kan även

lämnas för att täcka merkostnader för investeringar som kan uppstå initialt vid utveckling av teknik som på sikt kan leda till sänkta boendekostnader eller minskad miljöbelastning i enskilda projekt, men som inte kan bäras av utvecklingsprojektet ensamt.

Som framgått i det föregående är emellertid inte bara bostadsproduktionen av intresse från kvalitets-, kostnads-, och miljöperspektiven. Behovet av att utveckla byggprocessen och att t.ex. utveckla nya entreprenadformer eller öppna nya inköpsvägar är inte heller knutet till en viss upplåtelseform eller ägarkategori. Byggssektorns innovationsförmåga måste stimuleras på alla fronter.

Kommissionen föreslår därför att Boverket skall ges rätt att oberoende av upplåtelseform eller ägarkategori stödja sådana projekt som syftar till att på ett nytt sätt producera bostäder eller andra byggnader med låga kostnader i ett livscykelperspektiv.

10.2.3 Byggfel, tillsyn och kontroll

Bygghaverikommission

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att inrätta en *bygghaverikommission* med uppgift att utreda orsakerna till byggfel i enskilda fall.

Kommissionen har i kapitel 4 redogjort för några uppmärksammade projekt som på olika sätt visat att byggprocessen är komplicerad och att fel ofta uppstår trots att kunskapen om hur man kunnat undvika felen finns. Kommissionen konstaterar också att det finns en besparingspotential om minst 50 000 till 150 000 kronor per nyproducerad bostadslägenhet, om kvalitetsfel kan undvikas. Det enklaste sättet att sänka kostnaderna i byggandet är således att göra rätt saker från början.

Fel i byggandet kan bero på slarv, nonchalans, okunskap eller otydliga beställningar och andra brister i kommunikationen. Inte sällan beror felen även på oklarheter i de regelverk som styr byggandet eller i felaktiga lastantaganden, underskattning av klimatpåverkan, brister i materialkvaliteten m.m.

Av kommissionens redovisning av PBL:s system för tillsyn och kontroll i byggandet samt om parternas ansvar vid fel som lämnas i kapitel 5 framgår att det inte alltid är självklart vem som skall bära det egentliga ansvaret för byggfel. Många mer omfattande byggfel

leder till långdragna rättstvister innan orsaken till felet fastslagits och ansvarsförhållandena klarlagts. Parterna förlikas emellertid i regel och ansvarsfrågor och de underliggande felorsakerna blir därmed inte slutligen klarlagda. Byggsektorn förlorar därmed en stor del av möjligheterna att lära av begångna misstag och att sprida kunskap om orsak och verkan. Det kan dessutom ta lång tid innan brister i regelverken, fel i byggprocessen eller tillämpningen av undermåliga tekniska lösningar får den allmänna spridning som krävs för att undanröja problemen. Redan kända fel kan därmed komma att upprepas i nya projekt med samma dåliga resultat.

Kommissionen anser, mot bakgrund av det anförda, att en särskild *bygg haverikommission* bör inrättas. En sådan haverikommission skall med kort varsel kunna sammankalla relevanta utredningsresurser för att klargöra skadans orsaker och verkningar i ett bredare perspektiv. Det kan t.ex. avse de eventuella brister i parternas kommunikation som kan ha givit upphov till felet, liksom felens konsekvenser för människor eller miljö. Kommissionen bedömer att Boverket bör stå som huvudman för haverikommissionen. Det är angeläget att Boverket ges möjligheter att, för haverikommissionens räkning, skaffa nödvändig kompetens på olika expertområden inom byggandet. Det är också en förutsättning för haverikommissionens arbete att säkerställa att projekthandlingarna i de byggprojekt som utreds ställs till haverikommissionens förfogande.

Ett viktigt syfte med verksamheten är att samla kunskap för bedömningar av byggfelens orsaker och konsekvenser och utgöra underlag för framtida insatser av olika slag, t.ex. regeländringar. Däremot bör haverikommissionen inte föregripa eventuella rättsliga prövningar, genom att ta ställning i ansvarsfrågorna.

Försöksprojekt med regional tillsyn

Kommissionens förslag:

Ge i uppdrag åt Boverket och länsstyrelserna i de tre storstads-länen att bedriva försöksverksamhet med fördjupad och samordnad tillsyn över byggandet.

Länsstyrelsen har ett ansvar för tillsyn över plan- och byggväsendet inom länet. Denna tillsyn utövas dock i första hand på ett över-

gripande plan. Det direkta ansvaret för tillsyn i byggsektorn har kommunerna genom sina byggnadsnämnder. Kommissionen har konstaterat att omfattningen av den kommunala tillsynen över byggandet har minskat och att länsstyrelserna, enligt Boverkets bedömning, saknar praktiska förutsättningar för en effektiv tillsyn.

Kommissionen anser mot bakgrund av det anförda och vad som i övrigt framgått om tillsynsverksamheten att det finns anledning att på försök pröva nya former för tillsyn av byggandet. Byggandet sker i huvudsak i landets tillväxtregioner, främst i de tre storstäderna, Stockholm, Göteborg och Malmö. Det är också där de flesta missförhållandena har förekommit. Kommissionen föreslår därför att Boverket ges i uppdrag att i samarbete med länsstyrelserna i de tre storstads länen bedriva en försöksverksamhet med fördjupad och samordnad tillsyn av byggandet. Tillsynen skall säkerställa att byggnader, anläggningar och processer motsvarar de samhällskrav som anges i författningar och myndighetsföreskrifter och avse i huvudsak enskilda byggprojekt.

Obligatorisk fuktkontroll

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att ta fram föreskrifter om *fuktdimensionering* före byggstart och *fuktmätning* innan inbyggnad, inklädning eller idrifttagande av relevanta byggnadsdelar.

Enligt bestämmelser i avsnitt 6:511 i Boverkets Byggregler, BBR, skall byggnader utformas så att skador, mikrobiell tillväxt, elak lukt eller andra hygieniska olägenheter till följd av byggfukt eller inträngande fukt inte uppkommer. En vanlig orsak till att byggnader skadas och leder till hälsoproblem hos brukarna är ändå att byggnaderna utsatts för *skadlig fukt*. Det finns mycket kunskap om vilka tekniska faktorer som leder till fuktproblem och vilka åtgärder som krävs för att undvika sådana problem t.ex. genom uttorkning till rätt fuktkvot eller nivå på relativ fuktighet. Trots det återkommer gång på gång byggfel som beror på skadlig fukt till följd av felaktiga tekniska lösningar eller dåligt uttorkade byggnadsdelar. Några av de mest uppmärksammade fallen från senare tid har redovisats i kapitel 4. Ett annat exempel är de omfattande

fuktskador som drabbat några av de nyligen färdigställda husen i Västra Hamnen i Malmö.

Eftersom fukt i byggnader ofta är en utlösande orsak till allergier och andra hälsoproblem krävs i de flesta fall omfattande åtgärder, t.ex. förtida utbyte av byggnadsdelar och kostsamma saneringsåtgärder, då skadlig fukt uppstått. Det kan därför, utan någon ingående konsekvensanalys, konstateras att det är såväl företags-ekonomiskt som samhällsekonomiskt angeläget att kraftfulla åtgärder snarast vidtas för att säkerställa att byggfel till följd av skadlig fukt inte skall förekomma.

Kommissionen anser mot denna bakgrund att det skall införas ett generellt krav på åtgärder till skydd mot fuktskador i byggnader. Kommissionen föreslår därför att Boverket ges i uppdrag att i byggreglerna införa ett obligatoriskt krav på *fuktdimensionering* och *fuktmätning* av kvalitetskritiska byggnadsdelar, vid uppförande och ändring av byggnader som man avser att nyttja mer än bara tillfälligt. Liknande krav finns redan när det gäller t.ex. mottagningskontroll för betong och andra varor av betydelse för byggnadernas bärförmåga, krav på obligatorisk ventilationskontroll, krav på dimensioneringskontroll och brandskyddsdokumentation, krav på besiktning av hissar och andra lyftanordningar före idrifttagande osv.

Kravet på obligatorisk fuktkontroll bör omfatta alla byggnadsdelar som avses att byggas in eller beklädas med ytskikt. Kraven bör kopplas till vedertagna metoder för dimensionering och verifiering samt hänvisa till gränsvärden baserade på vetenskapligt fastställda metoder för olika typer av material och tekniska lösningar. Kraven kan behöva modifieras för olika byggnadstyper.

10.2.4 Byggandets miljöpåverkan

Kunskapsuppbyggnad och stöd till statliga byggherrar och förvaltare

Kommissionens förslag:

Ge Samverkansforum för statliga byggherrar och förvaltare en uttalad roll att verka för stöd och kunskapsuppbyggnad i arbetet för en från miljösynpunkt hållbar utveckling i byggsektorn.

Kommissionen har funnit att Samverkansforum för statliga byggherrar och förvaltare är det enda organ staten kan utnyttja för att vara en förebild inom byggande och fastighetsförvaltning. Utredningen har även noterat att inte alla statliga byggherrar valt att medverka i detta forum. Vasakronan står t.ex. utanför nätverket. Kommissionen inser att det är ett beslut som måste tas av respektive styrelse i de fall det är statliga bolag men anser att regeringen bör överväga sin möjlighet att genom ägardirektiv förmå alla statliga bolag att ingå i Samverkansforum.

Utifrån Samverkansforums unika ställning och med beaktande av vad som hittills påbörjats och genomförts där, bör verksamheten ges ett förlängt och även vidgat mandat när det gäller byggandets miljöpåverkan. Kommissionen föreslår därför att Samverkansforum skall ges en uttalad roll att verka för stöd och kunskapsuppbyggnad i arbetet för en från miljösynpunkt hållbar utveckling inom byggsektorn.

Säkerställ att miljöbalkens regler om kemiska produkter följs vid offentlig upphandling

Kommissionens förslag:

Ge statliga byggherrar och förvaltare i uppdrag att, med stöd av de allmänna hänsynsreglerna i 2 kap. Miljöbalken (1998:808), i förfrågningsunderlag och kontraktshandlingar ställa krav på att konsulten och entreprenören har en tydlig och dokumenterad metodik att utvärdera, godkänna, verifiera och använda kemiska produkter.

Kemiska produkter och offentlig upphandling

Kemiska produkter används i dag i stor utsträckning slentrianmässigt. Många larmrapporter om t.ex. asbest, PCB, flytspackel, lösningsmedel, mjukgörare i plaster, akrylamid, radon m.m. förekommer. Sådana erfarenheter bör leda till insikten att det i stora delar saknas kunskap om långtidseffekterna av olika material eller materialkombinationer. Problem kan på sikt antas uppkomma som i dag är okända. Dessutom försvårar förekomsten av fogmassor, limmer, lacker, organiskt spackel och silikon framtida demontering, återanvändning eller återvinning. När det gäller de kända proble-

men uppstår ibland också svårigheter att vidta erforderliga åtgärder i Sverige på grund av regelverket för EG:s inre marknad.

Vid all offentlig upphandling bör *Kemikalieinspektionens begränsningsdatabas* beaktas vid materialval. Databasen innehåller uppgifter om restriktioner för en kemikalie eller grupp av kemikalier. Det bör dock observeras att det finns många lika "farliga ämnen" som inte finns med i databasen. Ämnen upptagna i begränsningsdatabasen är inte förbjudna att använda, men borde vid offentlig upphandling inte användas förrän efter särskilt beslut baserat på vetenskapligt underlag, t.ex. en livscykelanalys⁷, LCA, som visar att andra alternativ ger långsiktigt större belastning på miljön. Alla offentliga upphandlare borde dessutom överväga att i sina förfrågningsunderlag införa restriktioner för användning av syntetiska limmer, lacker och fogmassor, organiskt spackel, silikon, polish o.d. och endast tillåta sådana produkter då dessa är bästa alternativet i ett livscykelperspektiv.

Miljöbalken (1998:808) anger i de allmänna hänsynsreglerna i 2 kap. 6 § att alla som bedriver eller avser att bedriva en verksamhet eller vidta en åtgärd skall undvika att använda eller sälja sådana kemiska produkter eller biotekniska organismer som kan befaras medföra risker för människors hälsa eller miljön, om de kan ersättas med sådana produkter eller organismer som kan antas vara mindre farliga. Motsvarande krav gäller i fråga om varor som innehåller eller har behandlats med en kemisk produkt eller bioteknisk organism. För att följa dessa regler bör statliga byggherrar och förvaltare i förfrågningsunderlag och kontraktsunderlag kräva att konsulten eller entreprenören inte slentrianmässigt använder kemiska produkter av viss typ då det finns andra för miljön bättre alternativ som kan väljas istället.

Kommissionen föreslår därför att statliga byggherrar och förvaltare skall ges i uppdrag att, med stöd av de allmänna hänsynsreglerna i 2 kap. Miljöbalken, i förfrågningsunderlag och kontraktshandlingar ställa krav på att konsulten eller entreprenören har en tydlig och dokumenterad metodik att utvärdera, godkänna, verifiera och använda kemiska produkter.

⁷ Livscykelanalys (Life Cycle Assessment, LCA), syftar till att göra en helhetsbedömning av produkters eller tjänsters miljöpåverkan i ett livscykelperspektiv – från råvaruutvinning och förädling, tillverkning, transport och distribution, produktanvändning, återanvändning och återvinning till slutlig avfallshantering. Internationell standard för LCA finns i ISO 14040-14049.

Utveckla metoder för livscykelbedömningar av kostnader och miljöpåverkan

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att i samarbete med Naturvårdsverket och i samråd med Samverkansforum för statliga byggherrar och förvaltare utarbeta modeller och hjälpmedel för upphandling och förvaltning av byggnader baserat på livscykelbedömningar.

Hus och anläggningar byggs normalt för att användas länge och tiden från byggande till rivning kan vara 50–100 år, ibland mer. Ombyggnad och renovering är återkommande inslag.

I samband med projektering väljer man utformning, tekniska system, material m.m. för ett byggnadsverk utgående ifrån upprättat byggnadsprogram, rumsfunktionsprogram etc. för aktuellt objekt och verksamhet.

Redan i de tidiga skedena av planerings-, bygg- och förvaltningsprocessen fattas beslut som läser många faktorer som påverkar byggnadens egenskaper i ett livscykelperspektiv. Därför bör alla byggsprojekt redan i planering och projektering styras av en helhetssyn på långsiktiga kostnader och miljöpåverkan.

Driften innebär i sig en betydande miljöbelastning. Under hela förvaltnings- och användningsskedet krävs dessutom kontinuerligt underhåll. Ibland behövs mer eller mindre omfattande ombyggnader och renoveringar som förutsätter tekniska, ekonomiska eller miljömässiga överväganden i förvaltningen. För att nå en långsiktigt hållbar byggd miljö krävs således en helhetssyn på miljö och kostnader. Såväl livscykelkostnaderna för byggnadsverket som effekterna på miljön under hela livslängden bör beaktas, utöver kostnader och miljöeffekter i produktionsskedet.

Allt för ofta fokuseras i dag enbart på investeringskostnaden. Detta sker trots att byggskedet kan bedömas ge upphov till endast ca 15 procent och driftsskedet till ca 85 procent av ett byggnadsverks totala miljöpåverkan. Om större hänsyn tas till driftsskedet i samband med projekteringen kan miljöpåverkan, liksom kostnaderna under hela livscykeln, minskas.

Inom såväl EKU-delegationen⁸ som dialogprojektet Bygga, Bo och förvalta för framtiden⁹ har material om livscykelbedömningar

⁸ Se "Fastigheter och anläggningar – förvaltning, brukande och byggande", EKU-delegationens hemsida < www.sou.gov.se/eku/pdf/fast_rapp.pdf >

⁹ Systemval och upphandling med livscykelperspektiv och helhetssyn, ännu ej publicerad.

tagits fram. Detta bör användas och vidareutvecklas av Boverket i samverkan med Naturvårdsverket och Samverkansforum för statliga byggherrar.

Kommissionen föreslår därför att Boverket skall ges i uppdrag att i samverkan med Naturvårdsverket och i samråd med Samverkansforum för statliga byggherrar och förvaltare sprida, använda och vidareutveckla modeller och praktiskt tillämpbara verktyg för upphandling och förvaltning av byggnader baserat på livscykelbedömningar med hjälp av beräkningar av livscykelkostnader (LCC) och livscykelanalys (LCA).

10.2.5 Byggeforskningen

Kommissionens förslag:

Ge Formas i uppdrag att i samverkan med berörda myndigheter föreslå hur samhällets stöd till forskning och utveckling inom bygg- och anläggningssektorn bör organiseras och finansieras, samt hur forskningsresultaten bäst kan nyttiggöras av byggsektorns aktörer.

Kommissionen har i sitt arbete haft kontakt med såväl tekniska konsulter som forskare och innovatörer som framfört att villkoren för forskning och utveckling på byggområdet försämrats kraftigt på senare tid. De viktigaste orsakerna sägs vara att det samlade finansiella stödet till forskningen minskat, att fler högskolor, universitet och forskningsinstitut bedriver forskning och utveckling inom samma områden och att stödet därmed inte kan utnyttjas effektivt samt att organisationen av stödet till byggeforskningen är diffus, fragmenterad och svåröverskådlig.

Några menar att samhällets stöd till de byggrelaterade områdena minskat med så mycket som 70 procent under de senaste 10 åren. Kommissionen har inte kunnat få bekräftat om uppgifterna stämmer men anser att den bild av förutsättningarna för att bedriva forskning och utveckling på byggområdet som framträtt är alarmerande och allvarlig om den skulle visa sig vara korrekt. En målmedveten och långsiktig satsning på forskning och utveckling på byggområdet är nödvändig inte bara för att effektivisera och modernisera byggsektorn i sig utan för att stimulera tillväxten i landet som helhet.

Ett annat allvarligt problem som kommissionen noterat är att det tycks saknas en fungerande länk mellan forskningsvärlden och den del av byggsektorn där forskningsresultaten skall få sin praktiska tillämpning. Trots att det fortlöpande produceras en omfattande kunskap om byggteknik, byggprocessen och byggnadernas förvaltning kommer mycket litet av denna kunskap till användning i det dagliga arbetet.

Kommissionen föreslår därför att Formas ges i uppdrag att i samverkan med berörda myndigheter utarbeta förslag på hur samhällets stöd till forskning och utveckling inom bygg- och anläggningssektorn bör organiseras och finansieras, samt hur resultaten av genomförd forskning skall komma byggsektorns aktörer till del på effektivaste sätt.

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att inrätta ett *vetenskapligt råd* med syfte att bygga upp, koordinera och förmedla kunskap inom byggsektorn.

Forskning och utveckling i byggsektorn stöds numera av många olika typer av finansörer: statliga, industriägda och sådana knutna till intresseorgan för olika särintressen. Detta leder bland annat till en splittring av forskarsamhället och svårigheter att överblicka och kommunicera mellan olika forskargrupper. Fragmentiseringen förstärks av att bebyggelseprocessens problemområde är mycket brett och omfattar ett flertal vetenskapliga discipliner, som av hävd arbetar med olika teorier, metoder och angreppssätt i övrigt.

Kunskapsproduktionen är således i hög grad fragmenterad och utsätts därmed inte för den kritiska, breda inomvetenskapliga diskussion som är en förutsättning för kvalificerad forskning. Självfallet blir dialogen mellan forskningen och avnämarna, bygg- och fastighetsbranscherna, ytterst problematisk. Det finns därför anledning att poängtera statens ansvar, dels för stöd till den fria och flerdisciplinära forskningen, dels att underlätta kommunikeringen mellan den fria och den industrifinansierade kunskapsuppbyggnaden. Ett sådant stöd kan utgöras av ett *vetenskapligt råd* med syfte att dels vara en länk mellan olika forskningsfinansierer och byggbranschen och dels arbeta för att bygga upp ett forskarnätverk för det problemområde som kommissionen belyser.

Att byggsektorn generellt sett visat sig ha svårt att ta till sig och tillämpa befintlig kunskap belyses även i föregående avsnitt. Ett vetenskapligt råd i byggsektorn skulle kunna fungera som den förmedlande länk mellan forskningen och den praktiska tillämpningen som byggsektorn saknar.

Kommissionen föreslår att Boverket ges i uppdrag att genom inrättande av ett *vetenskapligt råd* stödja etablerandet av nationella nätverk för att bygga upp, koordinera och förmedla relevant kunskap inom bygg- och anläggningssektorn.

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att vara huvudman för Byggdok/byggtorget och säkerställ erforderliga resurser för att i samverkan med bygg- och anläggningssektorns aktörer vidareutveckla Byggdoks webbaserade bygginformationsplats.

Kommissionen har kunnat konstatera att många av byggsektorns problem beror på att man inte använder den kunskap som finns. Som framgått ovan beror detta delvis på att det tycks saknas en fungerande länk mellan forskning och praktisk tillämpning. En annan orsak torde vara att kunskapen är kraftigt fragmenterad och ofta svårtillgänglig.

Stiftelsen *Byggdok*, startade sin verksamhet 1966 och har sedan dess byggt upp det största biblioteket i Skandinavien inom byggområdet. Biblioteket har katalogiserats och klassificerats i omfattande databaser. Byggdok erbjuder med stöd av sina databaser marknaden en rad informationstjänster. Från K-konsult övertogs år 1987 dokumentinsamlingar inom det miljövärdstekniska området med den tillhörande databasen *VAnytt*. Byggdoks samlade databas *Bygg & Miljö* var den första svenska databasen att erbjudas via Internet 1995. Utvecklingen har under senare år fortsatt med ett ökat utbud av tjänster på Internet. *Byggtorget för fastighet - bygg - miljö* öppnades i oktober 1997.

Byggdok drivs i stiftelseform för att stå fritt från kommersiella ägarintressen och finansierades tidigare bl.a. av medel från det numera nedlagda Byggeforskningsrådet, BFR. Sedan BFR upphörde har Byggdok utöver intäkter från olika tjänster, bl.a. byggtorget, se, finansierat sin verksamhet med stöd från Formas.

Statskontoret genomför för närvarande en mindre utredning om stiftelsen Byggdok för Miljödepartementets räkning. Boverket har

under år 2003 temporärt utsetts till huvudman för Byggdok i avvakten på att statens fortsatta engagemang utreds.

Kommissionen anser att det föreligger ett stort behov av att byggsektorns aktörer kan få en enkel och samlad överblick av vilken kunskap som finns och var den finns. Byggdok har byggt upp en unik kunskapssamling som under senare år gjorts tillgänglig via Internet. Det vore förödande för byggsektorns möjligheter att i ökad utsträckning använda den kunskap som finns, om Byggdoks samlingar skulle skingras eller förstöras eller att statens engagemang i Byggdok skulle reduceras eller helt upphöra.

Kommissionen anser att det är angeläget att Byggdok får en närmare knytning till den praktiska tillämpningen av den kunskap som finns lagrad i företagets databaser än tidigare. Kommissionen föreslår därför att Boverket ges i uppdrag att vara huvudman för Byggdok/byggtorget även efter utgången av år 2003 och att erforderliga resurser säkerställs för att i samverkan med bygg- och anläggningssektorns aktörer vidareutveckla Byggdoks webbaserade bygginformationsplats.

10.2.6 Svart arbetskraft och andra skattefrågor

Regeringen beslutade den 13 juni 2002 att till kommissionen överlämna såväl RSV:s rapport om kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen (RSV Rapport 2001:9) jämte remissvar som verkets fördjupade utredning avseende skyldighet att göra skatteavdrag för underentreprenörer (RSV Rapport 2002:6). Syftet var att kommissionen i denna del skulle ta ställning till det effektivaste sättet att komma till rätta med den omfattande och organiserade handeln med svart arbetskraft i byggsektorn och utarbeta konkreta författningsförslag för att motverka skattefusket.

Byggkommissionen har i kapitel 8 redovisat bakgrund, överväganden, slutsatser och förslag inklusive allmänna motiveringar baserat på såväl RSV:s rapporter som en fördjupad dialog med RSV:s experter. Under rubriken *Författningsförslag* redovisas kommissionens förslag till ny och ändrad lagstiftning. Kommissionens kommentarer till författningsförslagen finns i kapitel 11. Förslagen har konsekvensutretts och effekter i olika avseenden samt förslag till genomförande redovisas i kapitel 12.

I detta avsnitt lämnas en sammanfattning av kommissionens förslag för att motverka användandet av svart arbetskraft i byggsektorn.

Ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem

Kommissionens förslag:

Lagstifta om ett obligatoriskt entreprenadavdrag i kombination med en omvänd skattskyldighet för moms.

RSV har tagit fram förslag på två olika system, ett med obligatoriskt entreprenadavdrag och ett med frivilligt entreprenadavdrag med strikt ansvar för underentreprenörers skatte- och avgiftsskulder. Mot bakgrund av de för- och nackdelar som föreligger med de olika lösningarna, har kommissionen funnit att den bästa lösningen är ett obligatoriskt system. Mer om andra alternativ och kommissionens överväganden kring frivilligt respektive obligatoriskt entreprenadavdrag återfinns i avsnitt 8.4.

Entreprenadavdraget

Entreprenadavdragssystemet skall omfatta ersättning för bygg- och anläggningsarbete. Vid bestämmandet av om sådant arbete skall anses föreligga eller inte, kan svensk standard för näringsgrensindelning jämte dess innehållsbeskrivning tjäna som vägledning. Såväl denna näringsgrensindelning, SNI, som dess innehållsbeskrivning finns i aktuella delar bifogade detta betänkande, se *bilagorna 5–6*. Denna indelning och beskrivning ger dock inte någon uttömmande beskrivning av begreppet, utan det måste understrykas att det endast är en vägledning (se vidare avsnitt 8.5.1).

Ett entreprenadavdrag på ett underlag som omfattar såväl material- som arbetskostnader fungerar endast bra om fördelningen på de olika kostnaderna är ungefär konstant. Mot bakgrund av att andelen materialkostnader i ersättningarna skiftar väldigt mycket inom de olika branscherna i byggsektorn, och de övriga nackdelar som nämnts under avsnitt 8.6, föreslår kommissionen att underlaget för avdraget endast skall utgöras av arbetskostnaderna. Ett avdrag om 40 procent har då enligt beräkningar ansetts väl avvägt. Avdrag skall således göras med 40 procent på ett underlag som

utgörs av ersättning för bygg- och anläggningsarbete exklusive eventuella materialkostnader. Om det i ett ersättningsbelopp ingår ersättning för såväl bygg- och anläggningsarbete som material eller annan tjänst och de olika beloppen inte utan svårighet kan skiljas åt, skall avdrag dock göras på hela underlaget.

Aktörerna skall benämnas uppdragsgivare och uppdragstagare. Med uppdragsgivare avses den som i egen bygg- och anläggningsverksamhet eller i egen uthyrningsverksamhet anlitar någon för att utföra bygg- och anläggningsarbete. En fysisk person kan dock aldrig vara uppdragsgivare. Med uppdragstagare avses den som utför bygg- och anläggningsarbetet eller den som tillhandahåller personal för att utföra sådant arbete. En närmare beskrivning av de olika aktörerna återfinns under avsnitt 8.5.2.

Såväl utländska uppdragsgivare som utländska uppdragstagare som saknar fast driftställe i Sverige skall omfattas av systemet med entreprenadavdrag vid utförande av bygg- och anläggningsarbete i Sverige (avsnitt 8.5.3).

Innestående medel på entreprenadkontot kan uppdragstagaren tillgodoföra sig antingen genom omföring på annan uppdragstagare inom entreprenadkontot eller genom utbetalning till det egna skattekontot. Uppdragstagaren kan alltså ansöka om att hans tillgodohavande på entreprenadkontot skall fördelas på en eller flera av hans egna uppdragstagare. Alternativt kan han begära att medlen utbetalas till hans skattekonto och endast om sådant saknas skall utbetalning direkt till uppdragstagaren kunna ske. Så snart nödvändig utredning gjorts skall innestående medel på entreprenadkontot vara tillgängliga för uppdragstagaren. Medlen är inte "öronmärkta" på något sätt, utan kan användas till att betala vilka skatte- eller avgiftsskulder som helst. Det skall enligt lagen åligga skattemyndigheten att hantera innestående medel på entreprenadkontot med skyndsamhet.

Mindre ersättningsbelopp skall undantas från avdragsskyldigheten. Ersättningar om högst ett och ett halvt prisbasbelopp per kalenderår och uppdragstagare skall uppdragsgivaren inte göra entreprenadavdrag för. Om arbetskostnad och materialkostnad är ungefär lika stora kan en uppdragsgivare till en och samma uppdragstagare ha ersättningar upp till 113 700 kronor per år utan att tvingas göra entreprenadavdrag. Den ökade administrationen minskar därmed för såväl uppdragsgivare som uppdragstagare som har många mindre uppdrag.

Omvänd skattskyldighet

Istället för att låta entreprenadssystemet även omfatta mervärdesskatten, föreslår kommissionen att man skall tillämpa ett system med omvänd skattskyldighet (se vidare avsnitt 8.12). Det skall vara ett obligatoriskt system för näringsidkare som förvärvar sådana tjänster som omfattas av entreprenadavdragssystemet. Den som är förvärvare enligt den föreslagna lagen om entreprenadavdrag och därmed avdragsskyldig skall därför också vara skattskyldig för mervärdesskatten.

I ett system med omvänd skattskyldighet blir den skattskyldige förvärvaren betalningsskyldig för mervärdesskatten, men han är inte faktureringskyldig för omsättningen. Uppdragstagaren skall som vanligt utfärda en faktura för omsättningen och på fakturan skall uppdragstagaren ange att det istället är förvärvaren som är skattskyldig.

ROT-avdrag

Kommissionens förslag:

Återinför ROT-avdraget vid konsumenttjänster.

Betydande belopp undgår beskattning när hushåll köper byggtjänster svart. Dessutom utsätter sig konsumenter och näringsidkare för stora risker vid svarta tjänster. Konsumenten kan bli ansvarig om uppdragstagaren skadar sig då tjänsten utförs. De rättigheter för konsumenten som framgår av t.ex. konsumenttjänstlagen kan svårligen göras gällande vid svarta tjänster.

Privatpersoners köp av byggtjänster omfattas inte av systemet med entreprenadavdrag och för att komma till rätta med detta problem har ROT-avdraget visat sig ha effekt. Ett ROT-avdrag borde dessutom genom sin stimulans effekt i vart fall i viss mån motverka den likviditetspåverkan som ett entreprenadavdrag skulle ha på företagen. Kommissionen föreslår bl.a. därför att man bör överväga ett införande av ROT-avdraget på nytt vid konsumenttjänster. Av Riksdagens revisorers granskning av ROT-avdragets effekter framgår bl.a. att revisorerna fann det anmärkningsvärt att en så pass omfattande åtgärd infördes och verkade under så lång tid utan att den utvärderades. Revisorerna underströk det principiellt viktiga i att även stöd som utgår som nedsättningar av skatter utvärderas

och prövas på samma sätt som utgifter. Mot bakgrund av denna kritik bör ett återinförande av ROT-avdraget därför föregås av analys och utvärderas under tid som den pågår (avsnitt 8.11).

10.2.7 Myndigheternas roll och samverkan

Reformera byggsektorn

Kommissionens förslag:

Ge Boverket i uppdrag att i samråd med Konkurrensverket, Naturvårdsverket och Riksskatteverket utreda hur ett program för utveckling av svensk byggindustri kan utformas med det brittiska projektet *Rethinking Construction* som förebild.

Som framgått i kapitel 9 är problem i byggsektorn inte en specifikt svensk företeelse. I flera europeiska länder har liknande erfarenheter och utvecklingstendenser beskrivits. Olika utredningar har tillsatts och mer eller mindre omfattande åtgärder vidtagits, med skiftande resultat. Kommissionen har valt att i detta sammanhang lyfta fram ett av projekten, det brittiska "Rethinking Construction", eftersom det givit märkbara och goda resultat.

En svensk modell

Erfarenheterna från *Rethinking Construction* börjar nu spridas till andra länder som Chile, Danmark, Finland, Hong Kong. Kommissionen bedömer att det finns goda skäl att pröva modellen också i Sverige. Liknande aktiviteter med syfte att belysa goda exempel pågår redan, såsom i Miljödepartementets Bygga/Bo-dialog, Samverkansforum för offentliga byggherrar och förvaltare eller Boverkets verksamhet inom Byggekostnadsforum.

Ett samlat helhetsgrepp har däremot ännu inte tagits i Sverige. Byggekommisionen föreslår därför att regeringen skall ge Boverket i uppdrag att tillsammans med Konkurrensverket, Naturvårdsverket och Riksskatteverket utreda hur ett program för utveckling av svensk byggindustri enligt den brittiska modellen kan utformas. Undersökningen bör omfatta hur ansvaret för genomförande och finansiering kan fördelas mellan det allmänna och industrin, samt hur programmet bör följas upp och utvärderas.

Skärpning gubbar!

Kommissionens förslag:

Ge Boverket, Konkurrensverket, Naturvårdsverket och Riksskatteverket i uppdrag att under tre år följa utvecklingen i byggsektorn inom de problemområden som kommissionen identifierat.

Kommissionen har redovisat en rad områden med brister och problem i byggsektorn. På några punkter har också konkreta förslag lagts för att förbättra byggsektorns funktionssätt. Det har bl.a. konstaterats att byggherren har en nyckelroll och att starkare byggherrar kan vara en väg till ökat konkurrens, bättre kvalitet och lägre priser. Detta innebär inte att entreprenörers och konsulters ansvar på något sätt ska underskattas. Tvärtom har dessa aktörer sannolikt störst möjligheter att åstadkomma förbättringar genom en förändring av sina attityder och beteenden. Alla inblandade aktörer har således sin del i ansvaret. Det gäller också staten och kommunerna.

Det är därför angeläget att byggsektorns aktörer, inte minst på utförarsidan, ser över organisationen, arbetsmetoderna, nuvarande och framtida kompetensbehov på alla nivåer, inköpskanaler, logistik, avtalsvillkor och alla de andra områden som kan vara motiverade utifrån kommissionens slutsatser. Det är också angeläget att anställda och uppdragstagare på alla nivåer i företagen omfattas av och involveras i ett sådant förändringsarbete. Nu måste alla visa initiativkraft!

Som anförts i kapitel 1 talar starka skäl för att problemen har växt fram under lång tid. Det kan därför också antas ta tid att förbättra situationen. Det finns mot den bakgrunden ett uttalat behov att följa utvecklingen under en period.

Boverket, Konkurrensverket, Naturvårdsverket och Riksskatteverket bör därför ges i uppdrag att under tre år följa utvecklingen i byggsektorn med utgångspunkt från kommissionens slutsatser och förslag. Av särskilt intresse är resultaten av aktörernas egna åtgärder. Vid treårsperiodens utgång bör en samlad bedömning av utvecklingen på nytt ske och resultaten redovisas till regeringen.

11 Författningskommentar

11.1 Förslag till lag (2003:000) om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar

Det föreslagna entreprenadavdraget är inte en skatt i egentlig mening, men har mycket gemensamt med skatter. Lagen har bl.a. mot denna bakgrund i stora delar utformats med SBL som förebild.

Tillämpningsområde och definitioner.

1 §

En definition av *uppdragstagare* (och uppdragsgivare) ges i 2 §.

I lagen ges däremot ingen definition på vad som avses med *bygg- och anläggningsarbeten*. En jämförelse kan dock göras med vilka verksamheter som enligt standard för svensk näringsgrensindelning, SNI, hänförs till byggverksamhet. SNI är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter för näringsgrenar/branscher. SNI 92 har som bas EG:s näringsgrensstandard, NACE Rev. 1, Nomenclature Générale des Activités Economiques dans les Communautés Européennes. Med byggverksamhet avses enligt SNI 92 bl.a. mark- och grundarbeten, uppförande av byggnadsverk, takarbeten, anläggning av vägar och andra anläggningar, bygginstallationer, el- och VVS-arbeten, slutbehandlingsarbeten såsom puts-, fasad-, golv-, glas- och måleriarbeten samt uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare. Såväl SNI 92 som innehållsbeskrivningar till denna standard finns i *bilagorna 4-5* till detta betänkande. Dessa kan således ge viss vägledning, men kan på intet sätt anses vara en uttömmande beskrivning, av vad som omfattas av begreppet bygg- och anläggningsarbete.

Arbeten såsom projektering, ritning och konstruktion av fastighet ingår inte i uppräknigen i SNI-koderna under byggverksam-

het. Detta är dock exempel på sådana arbeten som skall anses utgöra bygg- och anläggningsarbete enligt denna bestämmelse. Överhuvudtaget alla arbeten som utförs på byggnader eller anläggningar, rivning och schaktning samt grundarbeten på byggnader och anläggningar omfattas av begreppet bygg- och anläggningsarbeten.

Bygg- och anläggningsarbetet måste givetvis vara utfört på en arbetsplats i Sverige för att lagen skall vara tillämplig. Detta är därför särskilt anmärkt i paragrafen.

Enligt huvudregeln gäller avdragsskyldigheten enbart för ersättning för bygg- och anläggningsarbete. Om ersättningen avser *endast materialkostnader* är lagen därför aldrig tillämplig. Om det ingår såväl arbets- som materialkostnader i ersättningsbeloppet skall avdrag enligt lagen göras, men enbart på den del av ersättningen som avser arbetskostnaderna. Om det däremot inte går att särskilja ersättningsbeloppen, skall entreprenadavdrag göras även på den del som avser ersättning för material. Om det är fråga om såväl bygg- och anläggningsarbeten som andra arbeten (s.k. *blandade uppdrag*) och uppdragen klart kan skiljas från varandra skall de olika uppdragen alltså särbehandlas. Om detta inte är möjligt skall avdrag göras från hela ersättningen som om det enbart vore fråga om bygg- och anläggningsarbete.

2 §

I paragrafen definieras begreppen *uppdragsgivare* och *uppdragstagare* som används i lagen. De iakttagelser som RSV gjort visar att det förekommer olika konstruktioner med fristående underentreprenörer i flera led, uthyrningsföretag eller ibland med någon typ av mellanman. Bestämmelserna om entreprenadavdrag kan därför inte begränsas till underentreprenörer i egentlig mening.

Uppdragsgivare kan vara den som i egen bygg- och anläggningsverksamhet eller egen uthyrningsverksamhet anlitar någon för att utföra bygg- och anläggningsarbete. En beställare kan alltså vara uppdragsgivare om han i egen bygg- och anläggningsverksamhet anlitar en uppdragstagare för att utföra sådant arbete som omfattas av lagen. Även den som i egen uthyrningsverksamhet anlitat någon för att utföra bygg- och anläggningsarbete omfattas av lagen.

Att en uppdragsgivare aldrig kan vara en privatperson framgår uttryckligen av 8 § andra stycket.

Som *uppdragstagare* avses den som utför arbetet eller den som tillhandahåller personal (uthyrare) för att utföra arbetet.

Av bestämmelsens andra stycke framgår att lagen även skall tillämpas på *utländska uppdragsgivare och uppdragstagare* som saknar fast driftställe i Sverige. Alla utländska uppdragsgivare och uppdragstagare omfattas således av lagen, oavsett om de har fast driftställe i Sverige eller inte. Att arbetet måste vara utfört på plats i Sverige framgår av 1 § första stycket.

Beslutande myndighet m.m.

3 §

Av bestämmelsen framgår vid vilken skattemyndighet som beslut enligt lagen skall fattas. Samma skattemyndighet som har att fatta beslut enligt SBL skall också fatta beslut enligt den nya lagen. Beslut om avdragsskyldighet fattas således av den skattemyndighet som också har att fatta beslut om uppdragsgivarens skatter och avgifter enligt SBL.

Att beslutsbehörigheten kan flyttas till annan skattemyndighet framgår av 4 §.

4 §

Enligt bestämmelsen är det möjligt att flytta beslutsbehörigheten mellan två skattemyndigheter. Bestämmelsen motsvarar 2 kap. 5 § SBL.

5 §

Första stycket innehåller en generell bestämmelse för det fall en handling sänts in till fel skattemyndighet.

I *andra stycket* finns en särreglering för det fall en begäran om omprövning sänts in till en allmän förvaltningsdomstol.

6 §

RSV ges enligt bestämmelsen en rätt att överta de befogenheter som en skattemyndighet har i fråga om förelägganden och revision.

Registrering och entreprenadkonto**7 §**

Skattemyndigheten skall enligt bestämmelsen upprätta ett särskilt konto som benämns *entreprenadkonto*. På detta konto skall de belopp som entreprenadavdragen avser inbetalas.

På kontot skall skattemyndigheten registrera entreprenadavdrag som skall betalas in, omföras eller utbetalas, inbetalningar, omföringar eller utbetalningar samt belopp som har lämnats för in-drivning.

Avdragsskyldigheten**8 §**

Enligt *första stycket* åvilar avdragsskyldigheten alla sådana uppdragsgivare som hamnar under definitionen i 2 § och som betalar ut ersättning för sådana bygg- och anläggningstjänster som avses i 1 §. Detta innebär att såväl huvudentreprenörer som underentreprenörer kan vara skyldiga att göra entreprenadavdrag för ersättningar som de betalar ut för sådana bygg- och anläggningsarbeten som avses i 1 §, dvs. en uppdragstagare kan i sin tur vara uppdragsgivare för annan person. Även beställare och uthyrare kan omfattas av skyldigheten (se vidare under 2 §).

Av *andra stycket* framgår uttryckligen att fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet aldrig är skyldiga att göra entreprenadavdrag. En privatperson som köper byggtjänster är därför inte skyldig att göra entreprenadavdrag enligt denna lag. En person som bedriver näringsverksamhet är inte skyldig att göra entreprenadavdrag om han som privatperson uppdrar åt någon att utföra bygg- eller anläggningsarbete.

Undantag från avdragsskyldigheten

9 §

Av *första stycket* framgår att om en uppdragsgivares sammanlagda ersättning till en och samma uppdragstagare uppgår till högst ett och ett halvt prisbasbelopp under ett kalenderår behöver uppdragsgivaren inte göra något entreprenadavdrag. Detta ersättningsbelopp skall alltså också enligt huvudregeln omfatta endast arbetskostnader. Det totala ersättningsbeloppet kan således vara mycket större än ett och ett halvt prisbasbelopp men ändå hamna under gränsen för när avdrag måste göras. Om de olika ersättningarna inte kan särskiljas (jfr 1 § andra stycket) skall dock såväl ersättning för bygg- och anläggningsarbete som ersättning för t.ex. materialkostnad beaktas vid kontroll av om den totala ersättningen uppgår till ett och ett halvt prisbasbelopp.

Det är den sammanlagda ersättningen till en enda uppdragstagare under ett kalenderår som avses. En uppdragsgivare med många mindre uppdrag, till olika uppdragstagare, kan således komma att inte alls omfattas av avdragsskyldigheten.

Huvudregeln är att om en uppdragsgivare betalar ut ersättning för bygg- och anläggningsarbete skall han inte göra entreprenadavdrag om det vid utbetalningstillfället kan antas att den sammanlagda ersättningen under året inte kommer att uppgå till ett och ett halvt prisbasbelopp. Parterna kan i och för sig om de så önskar komma överens om att uppdragsgivaren ändå skall göra entreprenadavdrag. Det kan givetvis därefter ändå bli fråga om ytterligare ersättning, som därmed medför att den sammanlagda ersättningen kommer att uppgå till mer än ett och ett halvt prisbasbelopp. Uppdragsgivaren skall då göra entreprenadavdrag på föreskrivet sätt, men bara på den ersättning som medför att gränsen om ett och ett halvt prisbasbelopp överskrids.

Om uppdragsgivaren redan vid första utbetalningstillfället har anledning att anta att den sammanlagda ersättningen kommer att överskrida ett och ett halvt prisbasbelopp skall han alltså göra entreprenadavdrag. Om han ändå underlåter detta kan han bli betalningsansvarig för ett belopp motsvarande det han underlåtit att dra av. Om skattemyndigheten gör gällande att uppdragsgivaren haft anledning att anta att ersättningen skulle komma att överskrida gränsen om ett och ett halvt prisbasbelopp, åligger det givetvis myndigheten att visa att uppdragsgivaren borde ha insett detta.

Prisbasbeloppet fastställs varje år av regeringen enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Genom att arbetet måste utföras på en arbetsplats i Sverige som skulle kunna utgöra sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) undantas arbete som utförs utanför landets gränser (jfr 1 §).

Enligt *andra stycket* bör det, när synnerliga skäl föranleder det, även i andra fall kunna medges undantag från skyldighet att göra entreprenadavdrag. Här avses främst de fall där uppdragsgivaren haft särskilda svårigheter att avgöra om han omfattades av avdrags-skyldigheten eller inte. Om uppdragsgivaren haft särskilda svårigheter att bedöma om ersättningen utgör sådan som omfattas av avdragsskyldigheten kan skälig anledning föreligga för hans underlåtelse. Han kan då inte göras ansvarig för sin underlåtelse enligt betalningsansvarsföreskrifterna, utan bör medges befrielse enligt denna bestämmelse. Eftersom det krävs synnerliga skäl, är det endast vid mycket speciella omständigheter som skattemyndigheten kan medge undantag enligt denna bestämmelse.

Sjukdom eller bristande ekonomisk förmåga kan dock inte utgöra skäl för befrielse. Avdrags- och inbetalningsskyldigheten uppkommer inte förrän betalningen till uppdragstagaren sker. Förfallodag på faktura saknar alltså betydelse. Om man har möjlighet att betala fakturan eller del därav kan inte heller skäl anses föreligga att underlåta att göra föreskrivet avdrag och betala in det till entreprenadkontot.

Beräkning av entreprenadavdrag

10 §

Vid varje tillfälle som en uppdragsgivare har för avsikt att göra en betalning till en uppdragstagare avseende ersättning för bygg- eller anläggningsarbete skall han först göra ett *entreprenadavdrag* från det belopp han avser betala och därefter betala resterande belopp till fakturautställaren (uppdragstagaren). Det är alltså betalningen till uppdragstagaren som utlöser avdragsskyldigheten, inte faktureringen. Oavsett vilket belopp fakturan lyder på, skall avdrag göras med 40 procent av det belopp som uppdragsgivaren avser att betala till uppdragstagaren. Det avdragna beloppet (entreprenadavdraget)

betalas in på entreprenadkontot samtidigt som resterande belopp betalas direkt till uppdragstagaren.

Underlaget för entreprenadavdraget utgörs endast av sådan ersättning som avser ersättning för bygg- eller anläggningsarbete, dvs. arbetskostnaden. I underlaget skall inte medräknas mervärdesskatt. Om det ingår såväl arbets- som materialkostnader i ersättningsbeloppet utgör enbart ersättningen för arbetet underlaget för avdraget, under förutsättning att de olika ersättningarna klart kan skiljas från varandra (jfr 1 § andra stycket). I vissa fall kan alltså även materialkostnad eller kostnad för annat arbete än bygg- och anläggningsarbete ingå i underlaget för entreprenadavdraget. På detta underlag, ersättningen för bygg- och anläggningsarbete exklusive mervärdesskatt, skall avdrag göras med 40 procent. Resultatet utgör entreprenadavdraget.

Skyldighet att lämna deklARATION

11 §

I paragrafen anges vilka som är skyldiga att lämna redovisning av entreprenadavdrag (*entreprenaddeklARATION*). Varje gång som en uppdragsgivare gjort ett entreprenadavdrag skall en redovisning göras av avdraget belopp.

Redovisningen skall vara *egenhändigt underskriven* av den som är skyldig att redovisa entreprenadavdrag eller den som är behörig ställföreträdare för den redovisningsskyldige. Vem som är behörig ställföreträdare framgår av 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter.

12 §

I paragrafen anges vilka uppgifter en redovisning av entreprenadavdrag skall innehålla.

I *första stycket punkt 1* anges nödvändiga identifikationsuppgifter. Vilka uppgifter som behövs, t.ex. uppdragsgivares och uppdragstagares personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer, behöver inte anges i lagform och har därför inte tagits med här. De kan anges i förordning eller andra föreskrifter.

Enligt *punkten 2* skall den sammanlagda ersättningen för vilken uppdragsgivare är avdragsskyldig redovisas. Det som avses är såle-

des såväl det belopp som entreprenadavdraget avser som det belopp som efter avdrag faktiskt betalades till uppdragstagaren. Det belopp som enligt punkten 2 skall redovisas torde i normalfallet därför utgöras av den del av fakturabeloppet som avser ersättning för arbetskostnad. Enligt huvudregeln utgörs detta av den totala ersättning (exklusive mervärdesskatt) som utgår för sådant bygg- och anläggningsarbete som avdragsskyldigheten enligt lagen omfattar. I beloppet kan även ingå ersättning för annat arbete om den inte klart kan särskiljas från ersättningen för bygg- och anläggningsarbete (jfr 1 § andra stycket).

Vidare skall enligt *punkten 3* av redovisningshandlingen framgå det belopp som uppdragsgivaren dragit av, entreprenadavdraget.

Av *punkten 4* framgår att redovisningen även måste precisera vilken faktura eller avtal som ersättningen avser.

Punkten 5 anger den yttre ram inom vilken regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan meddela närmare föreskrifter enligt bestämmelsen i andra stycket.

I *andra stycket* anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter en redovisning av entreprenadavdrag skall innehålla.

13 §

Efter medgivande kan redovisning lämnas i form av ett *elektroniskt dokument*. Motsvarande bestämmelse för självdeklarationer finns i 10 kap. 26 § SBL. I dessa tillstånd kan parternas åtaganden och ansvar för informationen och förmedlingen regleras närmare. I tillstånden kan också föreskrivas om att ett tillstånd kan återkallas om den som fått medgivandet bryter mot villkoren i medgivandet.

RSV bör ges möjlighet att i verkställighetsföreskrifter närmare bestämma vilka tekniska och administrativa förfaranden som skall krävas för att en redovisning skall få avges i ett elektroniskt dokument.

14 §

Genom bestämmelsen ges skattemyndigheten rätt att *förelägga* en person att lämna en redovisning även i de fall det är okänt om det finns någon avdragsskyldighet. Härigenom ges myndigheten en

möjlighet att kontrollera om en viss fysisk eller juridisk person varit skyldig att göra entreprenadavdrag. Att ett föreläggande enligt denna lag får förenas med *vite* framgår av 42 §.

Bestämmelsen har sin förebild i 10 kap. 10 § SBL.

15 §

Av *första stycket* framgår att entreprenaddeklarationen skall lämnas till den skattemyndighet som har att fatta beslut rörande uppdragsgivaren enligt bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL. Det är också den skattemyndighet som fattar beslut enligt denna lag (jfr 3 §).

Enligt *andra stycket* skall deklarationen lämnas till skattemyndigheten senast samma dag som uppdragsgivaren betalar ersättningen till uppdragstagaren. Det är alltså inte fakturadag som styr deklarationens inlämnande (eller inbetalningen av avdraget belopp) utan när uppdragsgivaren faktiskt betalar uppdragstagaren. Så fort uppdragsgivaren betalar ersättning till uppdragstagaren skall han även betala in det belopp som entreprenadavdraget avser samt ge in redovisningen/deklarationen. Allt, betalning till uppdragstagare, inbetalning av entreprenadavdrag och redovisning, skall således ske samtidigt.

Om synnerliga skäl föreligger kan skattemyndigheten enligt *tredje stycket* bevilja anstånd med avgivande av deklaration. Eftersom det krävs synnerliga skäl, kan anstånd endast beviljas vid mycket speciella omständigheter. Närmare om bakgrunden till detta framgår av avsnitt 8.10.5. Anstånd enligt denna bestämmelse bör endast medges under kortare tid.

Beslut om entreprenadavdrag

16 §

I paragrafen *första stycke* anges hur entreprenadavdrag som har redovisats på angivet sätt skall bestämmas. Avdraget anses bestämt till det belopp som redovisats.

Om deklarationen kommer in för sent anses enligt *andra stycket* också beslut om entreprenadavdrag ha fattats i enlighet med deklarationen under förutsättning att omprövningsbeslut ännu inte hunnit fattas.

Bestämmelsen har sin förebild i bestämmelserna om skattedeklaration, 11 kap. 16 och 18 §§ SBL.

Om beslut om entreprenadavdrag på grund av utebliven deklara-tion aldrig fattats, kan skattemyndigheten fatta ett omprövningsbeslut i frågan enligt 57 § andra stycket. Hänvisningen i *tredje stycket* tydliggör detta.

17 §

Registrering av beslutat entreprenadavdrag sker på det särskilda kontot, *entreprenadkontot*, som skattemyndigheten skall upprätta enligt 7 §.

Inbetalning

18 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur betalningen skall göras. Inbetalningen av entreprenadavdraget skall ske genom insättning på entreprenadkontot.

Om inbetalning av entreprenadavdrag skall göras med hjälp av en särskild blankett, dvs. ett särskilt inbetalningskort, bör detta anges i förordningsform. På samma sätt bör också i förordning anges vilken myndighet som skall fastställa formulär till sådana inbetalningskort.

Bestämmelser om vilka uppgifter som skall anges på inbetalningskortet bör också ges på annat sätt än genom lag. De uppgifter som bör anges är t.ex. inbetalarens (uppdragsgivarens) och mottagarens (uppdragstagarens) namn och person- eller organisationsnummer, det inbetalda beloppet samt inbetalningens bokföringsdag.

19 §

En uppdragsgivare kan samtidigt vara uppdragstagare enligt lagen, dvs. såväl huvudentreprenör som underentreprenör åt annan huvudentreprenör i en entreprenörskedja. Uppdragsgivaren kan därför ha belopp inestående på entreprenadkontot som han i egenskap av uppdragstagare har rätt att tillgodoräkna sig. Det belopp han har rätt att tillgodoräkna sig kan han välja att utnyttja genom att

”kvitta” mot entreprenadavdrag som han har att betala in själv till entreprenadkontot i egenskap av uppdragsgivare.

Att ansökan om omföring skall ges in till den skattemyndighet som har att fatta beslut rörande sökanden enligt 2 kap. 1–2 §§ SBL framgår av 27 § andra stycket och av 29 § framgår att ansökan kan få lämnas elektroniskt.

20 §

Av bestämmelsen framgår att inbetalningen av entreprenadavdraget skall göras samma dag som deklarationen ges in, dvs. samtidigt som betalning faktiskt sker till uppdragstagaren.

En ansökan om omföring enligt 19 § måste ges in till skattemyndigheten samtidigt som han betalar ersättningen till uppdragstagaren. I samma stund som uppdragsgivaren betalar uppdragstagaren, och därmed har gjort ett 40-procentigt avdrag av ersättningen, blir uppdragsgivaren skyldig att betala in avdraget belopp till entreprenadkontot. Därför måste han, om han istället för inbetalning av avdraget belopp vill tillgodoföra sig inestående medel på entreprenadkontot, samtidigt ge till att ansöka om omföring.

Om entreprenadavdraget bestämts genom omprövningsbeslut skall inbetalning ske i enlighet med beslutet.

Anstånd med betalning

21 §

Motsvarande bestämmelser om *anstånd vid omprövning eller överklagande* finns för inbetalning av skatt i 17 kap. 2 § SBL (tidigare bl.a. 49 § 1 mom. UBL). Vägledning vid anståndsprövning kan således fås genom förarbeten och praxis kring dessa bestämmelser.

Enligt *punkten ett* kan anstånd beviljas om det kan antas att uppdragsgivaren kommer att bli helt eller delvis befriad från avdragskyldigheten. För att anstånd skall medges krävs att sannolikheten för bifall är större än avslag. Om det kan antas att uppdragsgivaren vid en omprövning vinner bifall skall anstånd medges. För att anstånd skall medges krävs det normalt ansökan av uppdragsgivaren. Anstånd kan dock medges utan yrkande om det är uppenbart att entreprenadavdraget skall sättas ned, t.ex. vid debiteringsfel.

Vidare kan anstånd enligt *punkten två* beviljas om utgången i ett ärende eller mål om entreprenadavdrag är tveksam. Denna punkt motsvaras av det som i UBL betecknades som de s.k. ovisshetsfallen. Till ledning för dessa ovisshetsfall gjorde departementschefen vissa uttalanden i prop. 1989/90:74 s. 340 som även kan tjäna som vägledning i detta sammanhang:

Regeln innebär en möjlighet att meddela anstånd i ärenden där sannolikheten för bifall bedöms vara lika stor som för avslag. Dessutom ger den ett visst utrymme att medge anstånd i sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något. Däremot bör det inte komma i fråga att medge anstånd enligt den här föreslagna grunden när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande.

Enligt min mening är mildare regler enligt vad som nu angetts motiverade inte minst när den rättsliga frågan är svarbedömd, t.ex. när lagstiftningen är konstruerad så att den till viss del överläter åt de rätts-tillämpande instanserna att fylla ut olika rekvisit. Rådet det då en oviss-het om lagens rätta innehåll bör anstånd kunna medges.

Slutligen kan anstånd medges enligt *punkten tre* när uppdragsgivaren begärt omprövning eller överklagat ett beslut och om det skulle medföra betydande skadeverkningar för uppdragsgivaren att behöva betala in entreprenadavdraget eller det annars skulle framstå som oskäligt. Denna punkt motsvaras av de tidigare s.k. obillighetsfallen i UBL. Av förarbeten (SOU 1965:23 och prop. 1967:130) framgår att det knappast fanns anledning att bevilja anstånd åt skattskyldig som utan större svårighet kunde betala skatten (dvs. entreprenadavdraget i detta fall). Det är emellertid angeläget att i största möjliga utsträckning förhindra att den skattskyldige utsätts för svåra ekonomiska skadeverkningar genom att han tvingas betala in ett entreprenadavdrag som eventuellt kan komma att bli undanröjd.

Att anstånd får beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna anges i 24 §.

22 §

Av bestämmelsen framgår med hur lång tid anstånd får beviljas. Bestämmelsen har sin förebild i 17 kap. 2 § sista stycket SBL.

23 §

I paragrafen regleras var ansökan om anstånd skall ges in. Ansökan om anstånd skall, liksom entreprenaddeklarationen och inbetalningen av avdraget belopp, ges in till den skattemyndighet som har att fatta beslut rörande sökanden/uppdragsgivaren enligt bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL.

24 §

I paragrafen anges med vilket *belopp* anstånd får beviljas. Som föreskrivs skall anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Avsikten är att ge skattemyndigheten utrymme att i den beloppsmässiga anståndsprövningen väga in förhållanden i det enskilda fallet. Anståndsbeloppet kan alltså anpassas till föreliggande omständigheter.

25 §

I paragrafen anges att indrivning inte får begäras av entreprenadavdrag som omfattas av ett anståndsbeslut.

Omföring och utbetalning av entreprenadavdrag**26 §**

Entreprenadavdraget kan dels *omföras inom entreprenadkontot* genom att registreras på annan person, dels *utbetalas till skattekonto* eller *direkt till sökanden*. Omföring eller utbetalning kan avse hela eller endast del av inbetalt entreprenadavdrag.

Omföring inom entreprenadkontot

Det skall vara möjligt för uppdragstagaren att begära att hans tillgodohavande på entreprenadkontot skall fördelas på en eller flera av hans uppdragstagare. Omföring skall då ske i entreprenadkontot så att tidigare underentreprenör blir uppdragsgivare med ny/nya uppdragstagare enligt den skriftliga begäran. Bokföringsdag på det nya beloppet blir omföringsdagen. Ränta på beloppet fram till om-

föringen tillgodogörs tidigare uppdragstagare som därefter är uppdragsgivare.

Utbetalning till skattekonto

Beloppet på entreprenadkontot kan efter skriftlig begäran (när kontrollen är klar) föras över till uppdragstagarens skattekonto. Det kan gälla hela eller del av beloppet. Bokföringsdagen i entreprenadkontot blir även bokföringsdag i skattekontot. Ränteberäkning sker då från det datum beloppet kom in till entreprenadkontot.

Utbetalning direkt till sökanden

Återbetalning skall inte ske från entreprenadkontot. Det är dock möjligt att göra utbetalning från entreprenadkontot direkt till uppdragstagaren om uppdragstagaren inte har något skattekonto, t.ex. ett utländskt bolag. Denne skall då, istället för att ansöka om omföring av entreprenadavdraget, ansöka om utbetalning från entreprenadkontot direkt till sig själv. Enligt 31 § utgör vissa omständigheter hinder mot sådan utbetalning. En direkt utbetalning till sökanden kan inte ske om denne har skatte- eller avgiftsskulder. De som har skattekonto, sker utbetalning istället direkt till skattekontot och då förhindrar skatteskulder utbetalning automatiskt.

Om uppdragstagaren vill få medlen direkt utbetalade till sig, trots att han har ett skattekonto, får han använda sig av reglerna i SBL om återbetalning av skatt efter att ha fått pengarna utbetalda till sitt skattekonto.

27 §

Enligt *första stycket* skall ansökan om omföring eller utbetalning vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att redovisa entreprenadavdrag eller den som är behörig ställföreträdare för den redovisningsskyldige. Vem som är behörig ställföreträdare framgår av 19 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

På ansökan skall uppdragstagaren enligt *andra stycket* ange det belopp ansökan avser och om beloppet skall omföras inom entreprenadkontot eller utbetalas till skattekonto eller direkt till sökanden.

den. Ansökan skall ges in till den skattemyndighet som har att fatta beslut rörande uppdragstagaren enligt SBL.

I *tredje stycket* anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter en ansökan om omföring eller utbetalning av entreprenadavdrag skall innehålla.

28 §

Ansökan om omföring av belopp som entreprenadavdrag avser eller utbetalning av sådant belopp skall *handläggas skyndsamt*. Med skyndsamt menas att omföring/utbetalning skall göras så fort det kan ske. Detta innebär emellertid inte att skattemyndigheten inte får utreda redovisningen innan omföring eller utbetalning görs, men den måste göras snabbt.

29 §

Efter medgivande kan ansökan, liksom en entreprenaddeklaration enligt 13 §, lämnas i form av ett *elektroniskt dokument*. Motsvarande bestämmelse för självdeklarationer finns i 10 kap. 26 § SBL. I dessa tillstånd kan parternas åtaganden och ansvar för informationen och förmedlingen regleras närmare. I tillstånden kan också föreskrivas att ett tillstånd kan återkallas om den som fått medgivandet bryter mot villkoren i medgivandet.

RSV bör ges möjlighet att i verkställighetsföreskrifter närmare bestämma vilka tekniska och administrativa förfaranden som skall krävas för att en ansökan skall få avges i ett elektroniskt dokument.

Vad som avses med ett elektroniskt dokument framgår av 13 § andra stycket.

30 §

Om avstämning av entreprenadkontot visar att det finns överskjutande belopp på kontot skall medlen utbetalas till uppdragstagarens skattekonto. Denna möjlighet skall skattemyndigheten använda sig av om det efter en tid om minst fyra månader visar sig att medel på entreprenadkontot inte utnyttjas av uppdragstagaren genom ansökan om omföring eller utbetalning.

Om skattekonto inte finns får utbetalningen istället ske direkt till uppdragstagaren. Om detta inte är möjligt på grund av att t.ex. skattemyndigheten inte känner till uppdragstagarens adress får beloppet stå kvar på entreprenadkontot. Att det i vissa fall föreligger hinder mot direkt utbetalning av medel på entreprenadkontot framgår av 31 §.

Om tillgodoförande av medlen inte skett inom 10 år tillfaller medlen staten.

Hinder mot utbetalning

31 §

För att ansökan om *utbetalning direkt* till sökanden skall kunna medges krävs att sökanden fullgjort sina skyldigheter enligt denna lag och SBL. Detsamma gäller vid utbetalning av överskjutande belopp direkt till uppdragstagare enligt 30 § andra meningen. Sökanden måste alltså ha fullgjort sin avdragsskyldighet och redovisnings-skyldighet på föreskrivet sätt för att kunna tillgodogöra sig själv avdraget belopp genom utbetalning. Denna prövning skall således inte göras om ansökan avser omföring inom entreprenadkontot; då är det ju annan person som skall tillgodoföras avdraget belopp. Inte heller ansökan om utbetalning till det egna skattekontot kräver någon prövning enligt denna bestämmelse. Om uppdragstagaren har skatteskulder förhindrar ju detta en eventuell utbetalning från skattekontot.

Sökanden/uppdragstagaren kan samtidigt vara uppdragsgivare och en kontroll av att han fullgjort sina skyldigheter enligt lagen måste alltså också göras innan han personligen kan få tillgodogöra sig något belopp genom direktutbetalning.

För att en *utländsk uppdragstagare* skall kunna få belopp från entreprenadkontot utbetalt till sig själv, dvs. inte till skattekontot, måste även denne visa att han gjort vad som ankommer på honom enligt skattebetalningslagen. Om han inte betalat in arbetsgivaravgifter och hävdar att detta inte ankommer på honom på grund av att avtal om betalning av sociala avgifter träffats med den svenska arbetstagaren, måste sökanden/uppdragstagaren visa detta. Det räcker inte med att påstå detta utan i normalfallet måste det bli fråga om att han presterar ett skriftligt avtal med sin arbetstagare för att kunna anses ha uppfyllt kravet.

Om den anställda omfattas av sitt hemlands socialförsäkring, under tiden som han arbetar i Sverige, skall inte arbetsgivaravgifter betalas här. Den anställda har då ett intyg om tillämplig lagstiftning (E101) eller ett intyg om utsändning från land som Sverige slutit socialförsäkringskonvention med. För att uppdragstagaren/arbetsgivaren skall kunna få belopp utbetalt från entreprenadkonto i ett sådant fall har denne att visa genom intyg att den anställda omfattas av sin hemlandssocialförsäkring under tiden som han arbetar i Sverige.

Ränta

32 §

Förevarande paragraf reglerar *kostnadsränta* vid för sen betalning. Vid för sen betalning tas hög kostnadsränta ut, vilket innebär att räntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter.

Låg kostnadsränta, alltså en räntesats som motsvarar basräntan, tas ut på belopp som lämnats för indrivning. Att ett belopp anses ha lämnats för indrivning när det har registrerats i utskökningsregistret framgår av 2 kap. 30 § tredje stycket utskökningsbalken. Ränta beräknas fr.o.m. dagen efter den då beslutet om skatten registrerades i utskökningsregistret.

Vad som avses med *rätt tid* blir beroende av vid vilken tidpunkt som uppdragsgivaren betalat ersättningen till uppdragstagaren. Så länge betalning inte skett till uppdragstagaren kan uppdragsgivaren inte vara för sen med inbetalning av entreprenadavdraget oavsett vid vilken tidpunkt betalningen borde ha skett till uppdragstagaren.

33 §

När det är fråga om belopp som entreprenadavdrag avser och som skall betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan (19 kap. 3 § SBL). Sådan kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den då beloppet rätteligen skulle ha betalats.

34 §

Av bestämmelsen framgår att kostnadsränta inte skall beräknas efter dag som fordran betalats eller preskriberats.

35 §

På medel som tillgodoförs någon genom omföring på entreprenadkontot eller genom utbetalning (till skattekonto eller direkt till sökanden) från kontot skall ränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan enligt 19 kap. 3 SBL.

36 §

När det är fråga om entreprenadavdrag som omfattas av anstånd och som skall betalas när anståndstiden gått ut beräknas anstånds-ränta efter en räntesats som motsvarar basräntan (19 kap. 3 § SBL).

Utredning**37 §**

I paragrafen har tagits in bestämmelser om den avdragsskyldiges rätt att yttra sig och att få del av uppgifter.

38 §

I paragrafens *första stycke* anges vilka skyldigheter den deklarations-skyldige har att föra anteckningar m.m.

Bestämmelserna i *andra stycket* anger hur länge underlaget skall bevaras. Ett beslut som är till nackdel för en enskild kan i vissa fall få meddelas senast under sju år efter utgången av det kalender-år under vilket ersättningen betalades ut. Underlaget bör därför bevaras under sju år.

Bestämmelsen har utformats med 14 kap. 2 § SBL som förebild.

39 §

Av bestämmelsen framgår att om någon inte fullgör sina skyldigheter enligt denna lag har skattemyndigheten rätt att förelägga honom att göra det.

40 §

Enligt paragrafen kan den som är eller kan antas vara uppdragsgivare föreläggas att lämna uppgift eller handling som behövs för kontroll enligt lagen.

Med "kontroll av avdragsskyldigheten" avses såväl kontroll av om avdragsskyldighet överhuvudtaget föreläggas som kontroll av att skyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt.

Av 14 § framgår att skattemyndigheten har rätt att förelägga en person att lämna en redovisning även i de fall det är okänt om det finns någon avdragsskyldighet.

41 §

Första stycket innehåller en bestämmelse som ger skattemyndigheten möjlighet att hämta in kontrolluppgift om rättshandling som har betydelse för avdragsskyldighet enligt denna lag om det behövs för kontroll av annan (tredjemansföreläggande). En uppdragstagare, som alltså inte är avdragsskyldig eller redovisningsskyldig enligt denna lag, måste kunna tvingas samverka i en utredning rörande någons avdrags- och deklarationsskyldighet. Givetvis kan även annan än uppdragsgivarens uppdragstagare bli föremål för föreläggande enligt denna bestämmelse. Bestämmelsen har närmare kommenterats under avsnitt 8.7.1.

Med särskilda skäl i *andra stycket* avses framför allt fall där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas (jfr 14 kap. 4 § SBL).

42 §

Enligt *första stycket* får ett föreläggande förenas med vite. Vite kan inte föreläggas staten, landsting, kommun eller tjänsteman i tjänsten (jfr 23 kap. 2 § SBL). Det finns andra medel att få dessa personer

att fullgöra sin skyldigheter. Bestämmelser om vite finns i lagen (1985:206) om viten. I ett vitesföreläggande fastställs vitesbeloppet till ett bestämt belopp som med hänsyn till vad som är känt om adressatens ekonomiska förhållanden och till omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att följa det föreläggande som är förenat med vitet. Om vite föreläggs flera personer gemensamt, skall ett särskilt belopp fastställas för var och en av dem (3 § lagen om viten).

Om det finns anledning att anta att uppdragsgivare eller uppdragstagare har begått brott, framgår av *andra stycket* att denne inte får föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser (jfr 23 kap. 2 § SBL, prop. 1997/98:10 s. 60 f).

Om ett vitesföreläggande inte följs kan ett nytt vite föreläggas. Det första förelagda vitet skall ha dömts ut genom lagakraftvunnet beslut innan ett nytt vite kan föreläggas, se 2 § lagen om viten. Ansökan om utdömmande av vite görs hos länsrätten. Enligt *tredje stycket* får därvid även vitets lämplighet bedömas (jfr t.ex. 23 kap. 2 § sista stycket SBL och 17 kap. 8 § lagen [2001:1227] om självdeklaration). Att märka i detta sammanhang är att lagen om vite har en egen forumbestämmelse. I 6 § viteslagen anges bl.a. att frågor om utdömmande av viten prövas av länsrätt på ansökan av den myndighet som har utfärdat vitesföreläggandet och att ansökan om utdömmande görs hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen.

Beslutande myndighet framgår av 3 §. Att RSV kan besluta om föreläggande (och revision) framgår av 6 §.

43 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som ger skattemyndigheten möjlighet att besöka eller på annat sätt sammanträffa personligen med uppdragsgivare för att stämma av vissa uppgifter som behövs för kontroll.

44 §

I paragrafen finns en revisionsbestämmelse. Skattemyndigheten får besluta om *revision* för att kontrollera att uppdragsgivare följer

lagens bestämmelser om deklarationsskyldighet. Bestämmelsen beskrivs under avsnitt 8.7.2 i den allmänna motiveringen. Skattemyndigheten får enligt *första stycket* inte bara besluta om revision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt utan även för att kontrollera att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Att revision får beslutas för att kontrollera att förutsättningar finns att fullgöra deklarations- och annan uppgiftsskyldighet innebär bl.a. att uppgifter från revision av löpande period kan komma att utgöra ett betydelsefullt kontrollmaterial eller referensmaterial för senare beslut om entreprenadavdrag.

Det kan vara nödvändigt att revidera såväl uppdragstagare som annan. Genom *andra stycket* införs därför en möjlighet till tredjemansrevision.

Beslutande myndighet framgår av 3 §. Att RSV kan besluta om revision (och föreläggande) framgår av 6 §.

45 §

Första stycket innehåller bestämmelser om myndigheters uppgiftsskyldighet. Vid tillämpning av denna bestämmelse gäller enligt *tredje stycket* bestämmelserna om undantag från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 16 § andra och tredje styckena TL.

Andra stycket innehåller såvitt gäller utlämnande av uppgifter i handlingar som har lämnats eller omhändertagits enligt bestämmelser i denna lag en hänvisning till taxeringslagens bestämmelser om utlämnande av uppgifter i självdeklaration och andra handlingar.

Betalningsansvar för entreprenadavdrag

46 §

Den som inte har gjort föreskrivet entreprenadavdrag är enligt denna bestämmelse betalningsskyldig för det belopp som borde ha innehållits. För varje utbetalning av sådan ersättning som omfattas av lagen skall entreprenadavdrag göras. Oavsett om uppdragsgivaren betalar hela beloppet eller endast en del av det belopp som fakturan lyder på, skall avdrag göras med 40 procent av belopp man faktiskt avser att betala.

Om uppdragsgivaren haft anledning att underlåta att göra avdrag på grund av att det helt enkelt varit svårt att avgöra om uppdraget var sådant att det omfattas av skyldigheten att göra entreprenadavdrag, kan det utgöra sådana synnerliga skäl för undantag från avdragsskyldigheten som avses i 9 § andra stycket. Betalningsansvar enligt denna bestämmelse kan då givetvis inte komma i fråga eftersom någon avdragsskyldighet inte föreligger.

47 §

Paragrafen innehåller en erinran om att den som har gjort entreprenadavdrag också är betalningsskyldig för det belopp som har innehållits (jfr 12 kap. 2 § SBL).

48 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om *regress* när en uppdragsgivare betalat belopp till entreprenadkonto utan att ha gjort motsvarande entreprenadavdrag på utgiven ersättning till uppdragstagaren.

49–52 §§

I paragraferna återfinns regler om *solidariskt ansvar* som en företrädare för en juridisk person har för att ett belopp motsvarande det entreprenadavdrag som den juridiska personen borde ha gjort, men som inte betalats inom föreskriven tid till skattemyndigheten. Paragraferna har utformats med 12 kap. 6–7 §§, 8 a § och 12 § SBL som förebild. Förutsättningar för påförande av sådant ansvar är desamma som i SBL. Även vad gäller förfarandet gäller samma reglering. Vägledning kan därför hämtas från förarbeten och praxis rörande företrädaransvar enligt SBL. Se även ovan under avsnitt 8.9.2.

Av 53 § framgår att företrädaren, liksom uppdragsgivaren, inte kan bli betalningsskyldig om betalningsmottagaren (uppdragstagaren) har fullgjort sina betalningsskyldigheter, dvs. om han betalt de skatter och avgifter som belöper på ersättningen och som entreprenadavdraget är avsett att täcka.

53 §

En uppdragsgivare kan inte bli betalningsskyldig enligt 46 eller 49 § om betalningsmottagaren (uppdragstagaren) har fullgjort sina betalningsskyldigheter, dvs. om han betalt de skatter och avgifter som belöper på ersättningen och som entreprenadavdraget är avsett att täcka.

Beslut om betalningsskyldighet får inte heller fattas sedan statens fordran mot betalningsmottagaren (uppdragstagaren) fallit bort. När statens fordran på uppdragstagaren rörande de skatter och avgifter som belöper på den aktuella ersättningen har preskriberats, får således beslut om betalningsansvar avseende entreprenadavdraget inte fattas.

Att det belopp för vilket betalningsskyldighet har ålagts skall registreras på entreprenadkonto framgår av 7 § och att beloppet får drivas in framgår av 55 §.

54 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om att regressfordran som avses i 48 och 52 §§ får drivas in i den ordning som gäller för indrivning av skatt och en preskriptionsbestämmelse.

Någon regel som säger att nu aktuella fordringar inte har företrädesrätt enligt 7 kap. 14 § utsökningsbalken vid utmätning av lön har inte tagits med. Det innebär att fordringarna vid sådan utmätning har samma företrädesrätt som andra skattefordringar och sålunda kan handläggas i samma ordning vid indrivningen som fordringar som avser ett underskott på ett skattekonto som har överlämnats för indrivning.

Att regressfordringar får drivas in i den ordning som gäller för indrivning av skatt innebär bl.a. att de är omedelbart verkställbara och att målen hos kronofogdemyndigheten skall handläggas som s.k. allmänt mål. Av det sistnämnda följer att lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. är tillämplig.

Indrivning

55 §

I bestämmelsen regleras indrivning av avdragna entreprenadavdrag som inte inbetalats eller där avdragsskyldighet annars är för handen. I *andra stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna om indrivning i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Av *tredje stycket* framgår att även ränta omfattas av bestämmelsen om indrivning.

56 §

I paragrafen finns en bestämmelse om att den avdragsskyldige skall *uppmannas* att betala en fordran innan den lämnas för indrivning. Skattemyndigheten har emellertid möjlighet att begära indrivning utan att först sända ut en betalningsuppsmaning om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl kan vara där det är fara i dröjsmål därför att den betalningsskyldige är i färd med att göra sina tillgångar oåtkomliga för exekution.

Omprövning

57–70 §§

I paragraferna återfinns bestämmelser om *omprövning* och *efterprövning*. Bestämmelserna har utformats med 21 kap. SBL som förebild.

57 §

Paragrafen innehåller lagens huvudregel om omprövning. Den motsvaras av 21 kap. 1 § SBL.

Av bestämmelsens *andra stycke* framgår att skattemyndigheten kan besluta i fråga där något beslut aldrig fattats. Om beslut om entreprenadavdrag aldrig fattats på grund av att deklaration aldrig inlämnats, kan således skattemyndigheten besluta om entreprenadavdrag enligt denna paragraf.

Skattemyndigheten kan enligt *tredje stycket* avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Vad som sägs i förarbetena till SBL och TL kan

härvid vara vägledande för vad som kan avses med "mindre belopp". I prop. 1989/90:74 s. 304 anför departementschefen bl.a. följande.

Riktlinjer för skattemyndigheternas ambitionsnivå bör dras upp av Riksskatteverket. Det är enligt min mening tillräckligt att lagstiftningsvägen ge utrymme för skattemyndigheterna att underlåta att på eget initiativ ompröva beslut om omprövningen skulle avse ett mindre belopp. För en sådan flexibel ordning talar bl.a. att olika felaktigheter bör behandlas olika. Så bör t.ex. följdändringar som är till den skattskyldiges fördel underlåtas endast om det rör sig om ett bagatellartat belopp, medan omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel förutsätter att ändringen avser tämligen betydande felaktighet. Mot att föreskriva vissa beloppsgränser talar också att sådana av skattskyldiga kan uppfattas som "frigränser", inom vilka det är tillåtet att lämna oriktiga uppgifter.

I sammanhanget måste givetvis beaktas att avdragsskyldighet t.ex. kanske inte alls föreligger på grund av att ersättningen inte uppgår till ett och ett halvt prisbasbelopp per år (jfr 9 §). De belopp som anses utgöra "mindre belopp" i skattesammanhang kan alltså inte beloppsmässigt vara vägledande i detta sammanhang.

58 §

Första stycket innehåller ett förbud mot omprövning av förvaltningsdomstols avgörande.

I *andra stycket* finns ett undantag från första stycket för det fall att Regeringsrätten har ändrat rättstillämpningen i den aktuella frågan.

Bestämmelserna har sin förebild i 21 kap. 3 § SBL.

59 §

Paragrafen anger *hur* en begäran om omprövning skall göras hos skattemyndigheten. Paragrafen innehåller även bestämmelse om föreläggande för det fall en begäran om omprövning inte är behörigen undertecknad.

60 §

Paragrafen anger *när* en begäran om omprövning skall göras hos skattemyndigheten. Den tidsfrist inom vilken omprövning får ske har knutits till det kalenderår under vilket uppdragsgivaren betalade ersättningen för bygg- och anläggningsarbete till uppdragstagaren.

Bestämmelserna har sin förebild i 21 kap. 4 §.

61 §

I paragrafen anges tidsfristen för omprövning på initiativ av skattemyndigheten. Även här har tidsfristen knutits till det år när betalning av aktuell ersättning skedde.

Omprövning till den enskildes *fördel* får ske utan tidsbegränning så snart det av för skattemyndigheten tillgängligt material framgår att skattemyndigheten har meddelat ett felaktigt beslut.

Bestämmelserna har sin förebild i 21 kap. 8 § SBL.

62 §

Paragrafen innehåller en särskild bestämmelse om tidsfrist för omprövning till den skattskyldiges *nackdel*. Även här har tidsfristen knutits till det år när betalning av aktuell ersättning skedde.

Bestämmelserna har sin förebild i 21 kap. 9 § SBL.

63 §

Paragrafen är en inledning till bestämmelserna om efterprövning.

64–65 §§

I paragraferna anges när efterprövning får ske. De har sina förebilder i 21 kap. 11–12 §§ SBL.

66 §

I paragrafen anges bl.a. att en förutsättning för efterbeskattning är att den avser belopp av någon betydelse. Bestämmelserna har sin förebild i 21 kap. 13 § SBL.

Begränsningen i fråga om beloppets storlek gäller inte i de fall det upptäcks att en uppdragsgivare gjort entreprenadavdrag, men inte betalat in det innehållna beloppet. Efterprövning avses alltid ske i dessa fall. Det är viktigt inte minst med tanke på att det är uppdragstagarnas medel som de skall kunna disponera över genom ansökan om omföreling eller utbetalning.

I fråga om "belopp av någon betydelse" måste givetvis reglerna om undantag från avdragsskyldighet beaktas. För att belopp skall anses vara av någon betydelse måste det således uppgå till i vart fall ett och ett halvt prisbasbelopp.

Efterprövning får inte ske om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterprövning avseende samma fråga. Ny efterprövning kan alltså inte ske om beslut om efterprövning redan tidigare fattats på samma grund. Däremot är skattemyndigheten oförhindrad att fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel.

Liksom vid efterbeskattning skall efterprövning enligt denna lag inte få ske om det framstår som "uppenbart oskäligt". Detta skall även här fungera som en slags ventil för mycket speciella fall. Till ledning för bedömningen av om det skall anses uppenbart oskäligt kan hänvisas till vad som anförts i förarbetena inom taxeringsområdet (prop. 1991/92:43 s. 91).

67 §

I paragrafen anges den tidsfrist inom vilken beslut om efterprövning skall meddelas. Även här har tidsfristen knutits till det år när betalning av aktuell ersättning skedde. Paragrafen har sin förebild i 21 kap. 14 § SBL.

68 §

I *första stycket* anges en särskild tidsfrist för efterbeskattning i det fall när en ändring föranleds av en skattemyndighets beslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning, om-

föring eller utbetalning av belopp avseende annat entreprenadavdrag än den ändringen avser.

I *andra stycket* anges vad som skall gälla om anstånd beviljats.

69 §

Paragrafen anger en särskild tidsfrist för efterprövning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om betalning, omföring eller utbetalning av entreprenadavdrag.

Bestämmelserna har sin förebild i 21 kap. 16 § SBL.

70 §

I paragrafen anges vad som gäller om den enskilde har avlidit.

71 §

Beslut enligt lagen överklagas enligt *första stycket* till allmän förvaltningsdomstol. Beslut av skattemyndighet överklagas till den länsrätt inom vars domkrets skattemyndigheten ligger.

I paragrafens *andra stycke* anges vilka beslut som inte får överklagas. Beslut att förelägga vid vite samt beslut om revision får inte, liksom enligt t.ex. SBL, överklagas.

Att även RSV får överklaga skattemyndighetens beslut framgår av *tredje stycket*.

Enligt *fjärde stycket* skall beslut fattade av länsrätten få prövas av kammarrätten endast efter att prövningstillstånd meddelats.

72–73 §§

Paragraferna innehåller bestämmelser om inom vilken tid ett överklagande skall ske. De har utformats med 22 kap. 3 § och 7 § SBL som förebild.

I fråga om *talerätt* finns regler i FL. Taleberättigad är således exempelvis endast den som beslutet angår om det gått honom emot (22 § FL).

74 §

Första meningen innehåller en hänvisning till de förfaranderegler som gäller vid överklagande enligt taxeringslagen (jfr 22 kap. 6 § SBL). *Andra meningen* innehåller en hänvisning till förfarandebestämmelserna i taxeringslagen för överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut enligt denna lag (jfr 22 kap. 13 § SBL). De angivna bestämmelserna i taxeringslagen gäller för alla som omfattas av begreppen uppdragstagare och uppdragsgivare enligt denna lag.

75 §

I paragrafen anges att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt den här lagen inte inverkar på skyldigheten att betala det belopp som beslutet gäller.

76 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om *verkställighet av beslut* som fattats med stöd av lagen. Entreprenadavdrag skall betalas oavsett om beslut därom vunnit laga kraft eller inte. Även om den avdragskyldige begärt omprövning eller överklagat är han således tvungen att betala in entreprenadavdraget. Som undantag från denna regel gäller att anstånd kan medges.

77 §

I paragrafen anges hur länge handlingar som avlämnats eller tillhandahållits enligt lagen skall förvaras. Motsvarande reglering finns i 23 kap. 9 § SBL och 19 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter.

78 §

I paragrafen upplyses om att regeringen, eller den myndighet regeringen bestämmer, får meddela *föreskrifter om verkställigheten* av lagen.

11.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

17 kap.

7 a §

I paragrafen, som är ny, regleras möjlighet för den skattskyldige att få anstånd med betalning av skatt om den skattskyldige har medel på entreprenadkonto som ännu inte kan nyttjas.

Utbetalning till sökandens skattekonto skall inte ha kunnat ske av anledning som inte beror på sökanden själv. Om sökanden begärt omföring av beloppet på annan, kan alltså inte anstånd medges. Endast om sökanden på föreskrivet sätt ansökt om utbetalning till skattekontot, men detta blivit fördröjt av orsak som inte beror på sökanden själv kan anstånd komma i fråga.

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

1 kap.

2 §

I paragrafens *första stycke* införs en ny punkt 4 c. Enligt denna punkt skall omvänd skattskyldighet gälla för omsättning inom landet av tjänster som omfattas av föreslagna lagen (0000:000) om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar. De som är skyldiga att göra entreprenadavdrag enligt den lagen, är således skattskyldiga för mervärdesskatten.

De tjänster som avses är bygg- och anläggningsarbeten. Vad som närmare avses med detta begrepp framgår av motiveringen till 1 § i nämnda lag. Nämnas kan dock att vägledning kan hämtas från den indelning i olika verksamheter som finns i svensk näringsgrensindelning, SNI. Det som hänförs till byggverksamhet i SNI kan alltså tjäna som vägledning vid bedömningen om arbetet avser bygg- och anläggningsarbete eller inte.

All ersättning som ingår i underlaget för entreprenadavdraget omfattas också av den omvända skattskyldigheten. Detta innebär att enbart förvärv av bygg- och anläggningstjänster omfattas enligt huvudregeln. Eventuellt material och även förvärv av andra typer av tjänster kan omfattas där ersättningen inte kan särskiljas.

Beskattningsunderlaget måste i vissa fall delas upp. Enligt den s.k. delningsprincipen, som skall tillämpas när det är fråga om klart avskiljbara prestationer, skall beskattningsunderlaget bestämmas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

När denna delningsprincip inte går att tillämpa får en huvudsaklighetsbedömning göras. I Regeringsrättens avgörande den 11 mars 2002 i mål nr 7007-2000 (RÅ 2002 ref. 9) anför regeringsrätten bl.a. följande.

Frågan blir då om en eller flera tjänster skall anses föreligga. Av EG-domstolens praxis (t.ex. dom den 28 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd, REG 1999 s. I-973) följer att det är fråga om en enda tjänst om en eller flera delar utgör den huvudsakliga tjänsten medan andra delar är av underordnad karaktär. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig utan endast som ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som företaget tillhandahåller.

Om endast en tjänst föreligger skall skattesatsen bestämmas efter vad som gäller för denna tjänst. I annat fall skall en uppdelning av de olika tjänsterna ske så att var och en beskattas efter den skattesats som gäller för respektive tjänst. Uppdelningen får, om den inte kan fastställas på annat sätt, ske efter skälig grund.

Om således bygg- och anläggningstjänsten kan anses utgöra den huvudsakliga tjänsten och eventuell annan tjänst är av underordnad karaktär skall anses vara fråga om endast en tjänst och skattesatsen skall bestämmas utifrån denna bygg- och anläggningstjänst. Om det inte är fråga om en enda tjänst och de olika tjänsterna inte kan uppdelas, får uppdelningen ske efter skälighet.

11 kap.

2 §

I bestämmelsen preciseras att faktureringskyldigheten i denna bestämmelse inte omfattar den som är skattskyldig för sådan omsättning för vilken reglerna om omvänd skattskyldighet tillämpas. Den skattskyldige förvärvaren (dvs. uppdragsgivaren) är således betalningsskyldig men inte faktureringskyldig för omsättningen.

Bestämmelsen omfattar omvänd skattskyldighet som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 (tjänster som avses i 5 kap. 7 §), 3 (tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§), 4 (sådan efterföljande omsättning som avses i 3 kap. 30 b § första stycket,

s.k. trepartshandel), 4 a (omsättning av guldmaterial m.m. mellan näringsidkare), 4 b (utländsk företagares omsättning av varor och tjänster inom landet) samt nu tillagda 4 c (omsättning av tjänster som omfattas av s.k. entreprenadavdrag).

2 a §

I paragrafen preciseras att säljaren är skyldig att utfärda en faktura för omsättning för vilken köparen är skattskyldig (betalningsskyldig). Om fråga är om ersättning för bygg- och anläggningsarbete som omfattas av s.k. entreprenadavdrag skall således uppdragstagaren utfärda faktura för omsättningen, men han är inte betalningsskyldig för mervärdesskatten. Uppdragsgivaren/köparen är istället betalningsskyldig.

5 §

I bestämmelsen regleras vad fakturan skall innehålla.

Av *punkten sju* framgår att det på fakturan måste finnas en upplysning om att omvänd skattskyldighet föreligger. Genom upplysningen ger säljaren därmed en förklaring till varför han inte anger någon mervärdesskatt på fakturan. Dessutom vet köparen att det är han som skall betala mervärdesskatten.

I övriga punkter föreslås ingen ändring. Det kan dock nämnas att av *punkten två* framgår att vid sådan omvänd skattskyldighet som nu föreslås skall fakturan inte innehålla uppgift om skattens belopp för varje skattesats eftersom säljaren (uppdragstagaren) i dessa fall inte utfärdar en faktura med mervärdesskatt. Istället skall köparen (uppdragsgivaren) redovisa skatten beräknad på det fakturerade värdet som en utgående skatt.

5 a §

Av bestämmelsen framgår att säljaren på fakturan, utöver vad som måste anges enligt föregående paragraf, även måste ange sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt i de fall omvänd skattskyldighet gäller enligt den nya 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML. En sådan upplysning skall ges i de fall säljaren har ett sådant nummer.

Vidare följer av bestämmelsen att det på fakturan skall anges det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket köparen gör sitt förvärv. Detta krav innebär att säljaren måste få en uppgift från köparen om dennes registreringsnummer till mervärdesskatt.

Det kan förekomma att en utländsk företagare saknar ett registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige.

11.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Ändringen i *andra stycket* innebär att förevarande lag kan tillämpas vid revision eller annan kontroll enligt den nya lagen om avdragskyldigheten avseende vissa uppdragsersättningar.

11.5 Förslag till lag om ändring i lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Lag (0000:000) om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar föranleder följdändring i lagen om indrivning av statliga fordringar m.m.

11.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Ändringen i *första stycket* innebär att lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. blir tillämplig även i ärenden hos skattemyndighet och mål hos allmän förvaltningsdomstol rörande föreslagna lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar.

Eftersom lagen endast är tillämplig i mål enligt 49 § lagen om avdragsskyldighet avseende vissa uppdragsersättningar, kan ersättning inte utgå i ärenden vid skattemyndigheten när fråga är om företräदारansvar. I övriga ärenden vid skattemyndigheten, dvs. där skattemyndigheten är beslutande myndighet, finns dock möjlighet att begära ersättning enligt denna lag.

Av *andra stycket* framgår att med skattskyldig avses den vars skyldighet att göra entreprenadavdrag har varit föremål för prövning, dvs. uppdragsgivaren.

12 Lagförslagets konsekvenser och genomförande

12.1 Skattereglernas effekter för små företag

Kommissionen har vid konsekvensanalysen samrätt med Näringslivets nämnd för regelgranskning, NNR, i fråga om konsekvenserna för småföretagen och RSV i fråga om konsekvenserna för det allmänna. De synpunkter som framförts är beaktade vid utformandet av analysen och redovisas inte särskilt.

Bakgrund

Problemen med svart arbetskraft inom byggsektorn är stora. RSV har i sin kartläggning över den svarta arbetskraften uppskattat att svarta löner inom huvudsakligen installationsbranschen uppgår till mellan 2,5 och 3 miljarder kronor per år.¹ Utredningarna i projektet visar att svart arbetskraft i princip förekommer på alla byggarbetsplatser och i alla större entreprenader. Även om kartläggningen i huvudsak endast omfattade installationsbranschen har utredningarna visat att svart arbetskraft förekommer också inom andra områden av byggsektorn. Varken kartläggningen eller de genomförda utredningarna har haft som syfte att ge en fullständig bild av storleken på de svarta lönerna.

RSV:s kartläggning visar på problem inom entreprenadkedjor och har således inte berört arbeten utförda åt privatpersoner. Kommissionen är medveten om att det finns problem med svart arbetskraft även på detta område. Det är dock två problem som kräver olika lösningar. Ett entreprenadavdragssystem lämpar sig inte för privatpersoner, varför detta problem bör lösas på ett annat sätt. Kommissionen förslår därför i denna del att det s.k. ROT-avdraget analyseras för att eventuellt återinföras (se avsnitt 8.11).

¹ RSV:s rapport 2001:9, RIKSPROJEKTET – svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 23.

Bakgrunden till det föreslagna entreprenadavdragssystemet är således de konstaterade problem som finns inom byggsektorn avseende arbeten inom entreprenadkedjor. Det är alltså fråga om arbeten utförda av företag på uppdrag av ett annat företag och där fakturor utfärdas. En form av skatteundandragande visade sig gå till på så vis att uppdragstagaren endast tillhandahöll fakturor åt uppdragsgivaren, dvs. transaktionen gav sken av att uppdragstagaren tillhandahöll arbetskraft. I praktiken var dock personalen anställd hos uppdragsgivaren. I dessa fall var det alltså frågan om osanna fakturor.

Den vanligaste formen av härva var enligt kartläggningen att företagen ställde ut fakturor till fler än en uppdragsgivare. Dessa företag, som oftast återfinns i tredje eller fjärde led i en entreprenadkedja, existerar många gånger mycket kort tid och försvinner om skattemyndigheten intresserar sig för bolaget. Däremot upphörde inte uppdragsgivarna att köpa in svart arbetskraft utan dessa anlidade omgående ett nytt företag, som ofta finns i beredskap för att ta över verksamheten. I praktiken innebär det att när myndigheten väl får del av en uppgift har verksamheten redan lyfts över till ett annat bolag och skatter och avgifter betalas aldrig.

En annan typ av härva som noterades var att det finns företag som har som enda syfte att utfärda osanna fakturor för att täcka upp någon lönekostnad eller annan förmån hos olika företag. Närmare beskrivning av RSV:s kartläggning återfinns i verkets rapport 2001:9, RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen, s. 27 ff.

Svart arbetskraft innebär att statsfinanserna blir lidande genom främst minskade skatteintäkter. Problemen med svart arbetskraft är dock inte något som endast drabbar det allmänna. De som främst drabbas är givetvis byggsektorn själv genom bl.a. förlorat anseende och konkurrenspåverkan. Möjligheten att etablera sig påverkas också när konkurrensen inte sker på lika villkor. De som framför allt drabbas av dessa problem är givetvis de seriösa företagen. Ett system med entreprenadavdrag bör medföra att konkurrensen mellan mindre byggföretag kan ske på mer lika villkor genom att oseriösa företag som konkurrerar genom att inte betala skatter och avgifter försvinner från marknaden.

Ur arbetstagarens synvinkel innebär det dessutom en stor risk att arbeta med svart lön. Arbetstagaren saknar t.ex. försäkringsskydd om han skadar sig på arbetsplatsen, han saknar arbetslöshetsförsäk-

ring om han blir arbetslös och han har inte rätt till annan pension än grundpensionen.

Alla dessa problem, som också finns beskrivna under avsnitt 8.2, minskar genom den föreslagna regleringen.

Med hänsyn till den omfattning som handeln med svart arbetskraft har enligt kartläggningen, kan det inte anses realistiskt att tro att den kan hindras endast genom ökade kontrollinsatser. En ändring av uppbördssystemet är ett effektivare sätt att komma tillrätta med problemen. I fråga om alternativa lösningar återfinns under avsnitt 8.4 en redogörelse avseende bl.a. skyldighet att göra skatteavdrag på motsvarande sätt som för anställda, utvidgad kontrollskyldighet samt fördjupad kontroll och skärpta krav vid utfärdandet av F-skattsedel. Sammanfattningsvis kan konstateras att ett avdrag för A-skatt för en underentreprenör inte kan användas för att täcka de arbetsgivaravgifter och skatter för anställda som denne skall betala, att den arbetsinsats som skulle krävas vid en utvidgad kontrollskyldighet från såväl företagets som skattemyndighetens sida inte kan försvaras och att fördjupade kontroller och ökade krav vid tilldelningen av F-skattsedel troligen endast marginellt skulle påverka den omfattande handeln med svart arbetskraft.

Problemen med svart arbetskraft inom byggsektorn är av stor omfattning inom stora delar av Europa. Olika system har i olika länder införts för att försöka komma tillrätta med problematiken (se vidare under avsnitt 8.3). Från olika håll har bl.a. framförts att man bör närmare analysera det förfarande som införts i Nederländerna. I Nederländerna har man sedan 20 år tillbaka bestämmelser om betalningsansvar som innebär att alla entreprenörer i en byggkedja har betalningsansvar för underentreprenörernas personalskatter och avgifter. Entreprenören kan skydda sig mot ansvar genom att använda sig av ett spärrat konto. Detta är dock frivilligt. Fördelar och nackdelar med ett frivilligt system har beskrivits ovan under avsnitt 8.4.4. Främst mot bakgrund av de konsekvenser ett sådant system kan medföra för små företag har kommissionen funnit att ett obligatoriskt system är en bättre lösning. Detta system innebär bl.a. såväl förutsebarhet som mindre risk för etableringssvårigheter i jämförelse med ett frivilligt avdrag.

En alternativ reglering som återopats från flera instanser är ett återinförande av det s.k. ROT-avdraget. ROT-avdraget har i och för sig den effekten att den kan omvandla en del svart arbetskraft till vit. Avdraget omfattar dock endast reparationsarbeten, om- och tillbyggnader utförda på småhus, hyreshus eller bostadsrätter, dvs.

främst privatpersoners anlitande av svart arbetskraft. Ett återinförande av detta avdrag löser således inte problemen med svart arbetskraft inom byggtreprenörskedjor.

Mot bakgrund av de positiva effekter ROT-avdraget visat sig innebära föreslår dock kommissionen att ett återinförande bör övervägas (avsnitt 8.11.4). Det skulle dels motverka svart arbetskraft vid privat anlitande av byggtjänster, dels i vart fall i viss mån motverka den likviditetspåverkan som ett entreprenadavdrag skulle ha på företagen.

Entreprenadavdragssystem

En konsekvens för uppdragstagarna med ett system med obligatorisk inbetalning till ett entreprenadkonto är att *uppdragstagarnas likviditet* påverkas negativt. Detta gäller särskilt om en större del av fakturabeloppet utgörs av materialkostnader och dessa kostnader skulle ingå i underlaget för entreprenadavdraget. Eftersom detta förslag bygger på att avdrag endast skall göras från arbetskostnaden, påverkas inte likviditeten i samma utsträckning som om materialkostnaden skulle ingå i systemet med entreprenadavdrag.

Avdraget belopp skall betalas in i samband med betalning av fakturan. Likviditeten påverkas därför inte för uppdragsgivaren (utbetalaren) utan endast för uppdragstagaren (mottagaren). För uppdragstagaren innebär systemet att avdraget belopp normalt inte kan tillgodoräknas förrän tidigast ett par veckor efter inbetalning till entreprenadkontot. I normalfallet torde medlen finnas tillgängliga vid ungefär samma intervaller. Handläggningen vid skattemyndigheten skall också ske skyndsamt. Det kan i och för sig givetvis inte uteslutas att det av utredningsskäl kan ta längre tid i speciella fall.

Det ökade kapitalbehovet för företagen kan beräknas till 3 procent av årsomsättningen. Beräkningarna återfinns i *bilaga 6* till betänkandet. Räntekostnaden uppgår enligt beräkningarna till 0,14 procent av årsomsättningen. För ett litet företag med en årsomsättning om tre miljoner kronor innebär detta en räntekostnad om 4 200 kronor. För hela byggsektorn skulle detta innebära ökade kostnader med totalt 84 miljoner kronor per år.²

² Enligt NNR uppskattar byggsektorn den totala omsättningen till 60 miljarder kronor per år exklusive materialkostnader.

Likviditetspåverkan innebär främst ett problem vid nyetablering. Ett företag som är etablerat och redan omfattas av entreprenadavdragssystemet, kan hela tiden utnyttja redan inestående medel på entreprenadkontot. För ett företag som arbetar åt en liten mängd uppdragsgivare och där varje arbete är av stor omfattning, kan entreprenadavdragssystemet dock innebära påverkan på likviditeten även efter etableringsskedet. Samma sak gäller för ett företag som normalt sett inte utför bygg- och anläggningsarbete. Det stora flertalet företag som kommer att omfattas av entreprenadavdragssystemet torde dock vara bygg- och anläggningsföretag som kontinuerligt utför bygg- och anläggningsarbeten åt annan än privatperson.

De problem som finns inom sektorn medför i sig redan etablerings- och konkurrensproblem. En minskning av dessa problem torde därför uppväga problemen med likviditetspåverkan i vart fall i viss mån. Den påverkan som ett entreprenadavdrag har på etableringsmöjligheterna och konkurrensen måste alltså sättas i relation till den förbättring av konkurrensen som ett stävande av den svarta arbetskraften som förslaget innebär.

För att få tillgång till de belopp som finns inestående på entreprenadkontot, måste uppdragstagaren ge in en *skriftlig ansökan* om omförelse eller utbetalning. Såväl denna ansökan som entreprenaddeklarationen skall kunna göras elektroniskt. En ansökan kan omfatta allt medel som finns inestående på kontot. Det är alltså på inget sätt "öronmärkta" medel avsedda för specifika skatter och avgifter utan inestående medel kan utnyttjas kontinuerligt. Ränta tillgodoförelse uppdragstagaren. Ansökan om omförelse/utbetalning borde därför inte vara nödvändig mer än en till högst två gånger per månad. Ett ansökningsförelse innebär givetvis ökad administration. En ansökan omfattar dock inte många uppgifter (storleken på beloppet samt huruvida omförelse eller utbetalning skall ske) och torde inte ta någon längre tid i ansökan.

Det bör även, som ovan angetts under avsnitt 8.8, utredas av RSV om inte utbetalning kan ske med automatik efter en tid. Ansökan skulle i sådana fall endast behöva göras vid omförelse inom entreprenadkontot, dvs. omförelse på annan uppdragstagare.

Likviditeten påverkas inte direkt för *uppdragsgivaren* eftersom betalningen till entreprenadkontot skall ske först när ersättning betalas till uppdragstagaren. Däremot krävs ett ytterligare arbetsmoment genom att en del av betalningen av ett uppdrag måste styras till ett annat konto än uppdragstagarens. Detta borde i de flesta fall inte innebära att någon längre tid måste tas i ansökan. I

vissa fall kan det dock uppstå fråga om hur olika delbelopp skall skiljas åt osv. Om detta inte utan svårighet låter sig göras, skall entreprenadavdrag göras på hela beloppet. Något längre utredningsarbete bör uppdragsgivaren i detta skede således inte göra. Tvärtom borde det ligga i uppdragstagarens intresse att ha tydliga fakturor för att så liten del av ersättningen som möjligt blir föremål för entreprenadavdrag.

Däremot drabbas uppdragsgivaren av ett ytterligare *redovisningsmoment*. En småföretagare med inga eller högst fyra anställda har uppskattningsvis 2–3 uppdragstagare.³ En uppdragstagare fakturerar ett uppdrag i regel högst en gång per månad. Det innebär att det som mest torde bli fråga om ungefär två deklARATIONER per månad. Vid en uppskattning av detta måste också beaktas att uppdrag understigande ett och ett halvt prisbasbelopp per kalenderår och uppdragstagare inte omfattas av avdragsskyldigheten. Inte heller uppdrag som utförs åt privatpersoner omfattas.

Ett småföretag med 25 anställda har en årsomsättning om ungefär 25 miljoner kronor eftersom årsomsättningen per anställd torde vara ungefär en miljon kronor. Om antalet uppdrag per anställd i genomsnitt uppgår till 10 per anställd, skulle det innebära 250 uppdrag under året och att varje uppdrag totalt ger en ersättning om 100 000 kronor. Om materialkostnaden uppgår till drygt 50 procent och alla uppdrag skulle ha olika uppdragsgivare, innebär det att ingen ersättning omfattas av skyldigheten att göra entreprenadavdrag. Så är givetvis inte alltid fallet. Om man antar att hälften är uppdrag som inte omfattas av avdragsskyldighet återstår 125 uppdrag, dvs. hälften av alla uppdrag avser arbeten till ”nya” uppdragsgivare. Det innebär i genomsnitt 10 uppdrag per månad. Varje uppdrag torde i vart fall inte faktureras oftare än en gång per månad vilket innebär högst 10 deklARATIONER per månad. Om man ändrar förutsättningarna och antar att antalet uppdrag är högre, innebär det istället att storleken på ersättningen per uppdrag är mindre. Vilket i sin tur innebär att en större andel inte omfattas av entreprenadavdragssystemet. Om ersättningens storlek är högre måste det vara fråga om färre antal uppdrag och därmed färre antal deklARATIONER.

³ Denna uppskattning bygger på uppgifter från Företagarnas Riksorganisation och Plåtslagariernas Riksförbund. Sveriges Byggindustrier kunde inte lämna någon uppgift. För målare synes antalet arbeten uppgå till ett högre antal. Enligt uppgift från Målarmästarna kan man anta att antalet uppdrag per anställd och år i den branschen uppgår till ungefär 18.

Deklarationen torde inte ta alltför lång tid i anspråk, eftersom den egentligen endast skall uppge nödvändiga identifikationsuppgifter samt avdraget belopp och uppgift om vilken faktura avdraget avser.

Den genomsnittliga kostnaden för ett företags hantering av anställdas skatter och avgifter har beräknats efter en undersökning gjord i november–december 1993. Kostnaden för en uppbördsdeklaration beräknades till ca 530 kronor. Denna kostnad bygger på en beräkning utifrån företagens sammanlagda fullgörandekostnad för anställdas skatter och avgifter fördelad enbart på de månatliga uppbördsdeklarationerna. Beräkningarna baserades på en antagen tidkostnad om 125 kr/tim.⁴ Denna kostnad torde idag uppgå till i vart fall 300 kronor.

Om man antar att arbetet med deklARATIONEN tar 20 minuter i anspråk skulle det innebära en kostnad om 200 kronor per månad eller 2 400 kronor per år om antalet deklARATIONER är två per månad.

Om man antar att antalet deklARATIONER uppgår till två per månad och att antalet företag som omfattas av systemet uppgår till 25 000 innebär det 50 000 deklARATIONER per månad. Om arbetet med varje entreprenadavdrag genererar ett merarbete om sammanlagt 20 minuter innebär det en total administrativ merkostnad för hela sektorn om 60 miljoner kronor.⁵ Om antalet entreprenadavdrag visar sig vara större ökar naturligtvis kostnaderna.

För ett större företag blir naturligtvis antalet ansökningar och deklARATIONER mycket större. Det finns givetvis företag som har hundratalet uppdragstagare. Dessa uppskattningar är dock gjorda avseende dels ett småföretag med kanske inga eller högst ett par anställda dels ett företag med 25 anställda och bygger på uppgifter inhämtade från sektorn. Det kan i sammanhanget också anmärkas att kostnaderna per anställd för att följa lagar och bestämmelser inom områdena miljö, arbetsmarknad och skatter är nästan fem gånger större för små företag jämfört med större företag. Det är alltså de många små företagen som får bära fullgörandekostnaderna. Företag med färre än 10 anställda torde bära mer än två tredjedelar av fullgörandekostnaderna för mervärdesskatt och anställdas skatter och avgifter.⁶

⁴ Malmer m.fl., Århundradets skattereform – Effekter på skattesystemets driftkostnader, skatteplanering och skattefusk, 1 uppl., Nordstedts Tryckeri AB, 1994, ss. 208 och 210.

⁵ 50 000 deklARATIONER x 12 månader = 600 000 deklARATIONER per år. 600 000 x 20 minuter = 200 000 timmar. 200 000 x 300 kr = 60 miljoner kronor.

⁶ Näringslivets nämnd för regelgranskning, Företagens kostnader att följa skattereglerna, miljöbestämmelserna och arbetsmarknadslagstiftningen, s. 16 och Malmer m.fl., i not 4 a s. 215.

Deklarationer och ansökningar medför ytterligare administration för företagen och särskilt för företag med många underentreprenörer. Det är självklart så att ADB-system utvecklas för att hantera entreprenadavdrag och redovisningshandlingar på samma sätt som skett när det gäller löneredovisning och skatteavdrag för anställda. Det bör anmärkas i detta sammanhang år 2000 hade endast ca 55 procent av egna företagare tillgång till Internet. Fram till år 2000 hade 89 procent av alla företag infört eller planerat att under året införa Internet. Företag inom byggsektorn torde emellertid generellt sett ha en lägre användning av datorer och tillgång till Internet än företag inom andra sektorer.⁷

Deklarations- och ansökningsförfarandet underlättas givetvis av möjligheten att sköta det elektroniskt, men det är ingenting som i och för sig är nödvändigt för detta regelsystem. Inte heller i övrigt krävs någon investering i någon anläggning eller personell kompetens. För de större företagen som kommer att ha en större mängd deklarerationer och ansökningar att hantera kan man anta redan har tillgång till såväl datoranläggning som Internet. Företagen måste dock givetvis informeras om systemet och viss kompetensutveckling inom företagen kommer att krävas.

Det kan även konstateras att systemet är lika för svenska och utländska uppdragsgivare/uppdragstagare vid bygg- och anläggningsarbeten som utförs i Sverige. Entreprenadavdragssystemet innebär därför inga konsekvenser som enbart rör de svenska företagen.

Omvänd mervärdesskattskyldighet

I 13 kap. 14 § ML finns en möjlighet för den som vid utförande av byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto, att redovisa den utgående mervärdesskatten först efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Mot denna bakgrund träffar beställare och entreprenör ofta avtal om att debitering av mervärdesskatt skall ske först på slutfakturan.

Vid införandet av en omvänd skattskyldighet kommer istället för uppdragstagaren uppdragsgivaren (beställaren) att bli skattskyldig för mervärdesskatten. Avtal om erläggande av mervärdesskatten först vid slutfakturan saknar därmed verkan, eftersom det är förvärvaren/köparen/uppdragsgivaren själv som är skattskyldig. Detta

⁷ Angående detta stycke se SCB, IT i hem och företag, ss. 11–13.

innebär givetvis en positiv likviditetspåverkan för uppdragstagaren som tidigare tvingats redovisa och betala mervärdesskatt som han ännu inte fått betalt för av sin uppdragsgivare. Å andra sidan innebär det på samma sätt en likviditetsförsämring för beställaren som haft en räntevinst genom den uppskjutna mervärdesskattedebiteringen.

Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet skall emellertid redovisningstidpunkten infalla när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Denna regel är tvingande. Mot denna bakgrund föreslår därför Mervärdesskatteutredningen bl.a. att 13 kap. 14 § ML skall slopas.⁸ Detta förslag kan, mot bakgrund av den tvingande EG-rättsliga regleringen på området, antas komma att genomföras. De konsekvenser som en omvänd skattskyldighet skulle innebära och som nyss beskrivits skulle därmed således redan inträda genom Mervärdesskatteutredningens förslag.

12.2 Offentlig-finansiella och andra effekter

Det åligger givetvis RSV och skattemyndigheterna att se till att skyldigheten att göra entreprenadavdrag efterlevs. Man kommer därmed att bygga upp ett system i vilket det finns de kontrollmöjligheter som krävs. Det kommer t.ex. att krävas att det sker maskinell avstämning direkt när inbetalning sker. De arbetskrafter som i dag arbetar med kontroller och revisioner avseende den typ av härvor som entreprenadavdragssystemet är avsett att täcka, kommer genom lagförslaget att till viss del i stället ha möjlighet att ägna sig åt kontroll av den svarta arbetskraft som arbetar utan fakturor.

RSV har uppskattat engångskostnaderna för uppbyggnad av systemet (inklusive projektorganisation) till i vart fall 50 000 arbetstimmar. Det utreds även, trots vad som sägs i betänkandet, om det finns möjlighet att införa entreprenadavdragssystemet i skattekontosystemet. Om möjlighet finns att utnyttja det befintliga skattekontosystemet kommer kostnaden för uppbyggnad av systemet att minska betydligt.

För att kunna beräkna arbetet med bl.a. deklARATIONER, in- och utbetalningar, omföringar och kontroll måste antalet transaktioner uppskattas. Uppskattningen måste bygga på ett antal antaganden, vilket givetvis gör uppskattningen mycket osäker.

⁸ SOU 2002:74 s. 578.

Enligt statistik från SCB finns det ca 53 000 företag med byggverksamhet (SNI kod 45) i Sverige. Dessa företag kan delas upp i antal anställda enligt följande:

Antal företag	Antal anställda utan anställda
31 583	
14 895	1 – 4
3 677	5 – 9
2 002	10 – 19
869	20 – 49
156	50 – 99
56	100 – 199
49	> 200

Många av de nämnda 53 000 företagen bedriver förmodligen endast sporadisk verksamhet, dvs. verksamhet endast vissa kvällen och/eller helger med kanske främst privatpersoner som uppdragsgivare. Även en viss procent av andra företag arbetar givetvis mycket enbart med privata uppdragsgivare och kommer därmed inte att omfattas av ett entreprenadavdragssystem. En del uppdrag kommer dessutom aldrig att omfattas av systemet eftersom ersättningsbeloppen är för låga (under 1,5 prisbasbelopp per kalenderår). Enligt uppgift (Plåtslageriernas Riksförbund) skall dessutom endast 15 000 företag inom byggsektorn vara anslutna till kollektivavtal.

Om man antar att i varje fall hälften, 25 000 företag, ändå kommer att omfattas av entreprenadavdragssystemet, att samtliga uppdragstagare fakturerar sina uppdragsgivare i genomsnitt två gånger per månad skulle detta innebära ca 50 000 transaktioner per månad eller 600 000 transaktioner årligen. Det finns givetvis företag med många fler uppdragstagare, men dessa torde ofta vara lite större företag. För ett småföretag med endast ingen eller högst fyra anställda, där de flesta företagen återfinns, kan man dock anta att antalet uppdragstagare uppgår till endast i snitt två.⁹ Denna siffra kan jämföras med statistik kring det nederländska systemet, som är frivilligt och följaktligen bör ha ett lägre antal transaktioner än vad ett obligatoriskt system skulle ha. I Nederländerna sker det årligen 380 000 inbetalningar. Det nederländska systemet omfattar uppskattningsvis ca 80 000 företag.

⁹ Detta antagande bygger på uppgifter från Företagarnas Riksorganisation och Plåtslageriernas Riksförbund. Se vidare under not 3.

Om ärendemängden uppgår till 600 000 transaktioner årligen, skulle det innebära att 3 000 ärenden per dag måste behandlas. För såväl grund- och ärendehantering som hantering och handläggning med ansökningarna har RSV mot denna bakgrund beräknat att ca 100 årsarbetskrafter behövs. Om det är möjligt att låta utbetalningar ske med automatik efter en viss tid, och endast omföringar skulle kräva ansökan och manuell hantering, innebär det givetvis att denna siffra förändras radikalt.

RSV har slutligen bedömt att det inte kommer att krävas någon resursförstärkning för revisionsverksamheten utan att de revisionsresurser som i dag används för revision av byggsektorn (åtminstone 100 årsarbetskrafter) räcker för kontrollen av entreprenadavdraget.

Allmän sett innebär förslaget om införande av ett obligatoriskt entreprenadavdragssystem att det allmännas intäkter i form av källskatter, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter ökar. Mot bakgrund av omfattningen av den svarta arbetskraften bör de ökade intäkterna bli stora, även om omfattningen inte helt kan uppskattas. Kostnader för arbetslöshetsförsäkring och sjukförsäkring borde samtidigt i viss mån minska.

De sammanlagda ökade statsfinansiella resurserna bör med god marginal överstiga de kostnader som systemet medför. Staten förlorar 85 procent av de svarta lönerna i uteblivna arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och mervärdesskatt, dvs. årligen mellan 2 och 2,5 miljarder kronor avseende enbart installationsbranschen. Någon uppskattning för sektorn som helhet har man inte gjort. Även om endast hälften av alla "svarta löner" kan omvandlas till "vita", innebär detta således intäkter om flera miljarder.

12.3 Reglernas effekter i övrigt

Avgivna förslag har inte någon betydelse för den kommunala självstyrelsen. Jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen berörs inte heller.

Svart arbetskraft är ett samhällsproblem som tar mycket stora resurser i anspråk för de brottsbekämpande myndigheterna. Utredningar om ekonomisk brottslighet som hänger samman med svart arbetskraft är ofta omfattande och komplicerade. Genom ett entreprenadavdragssystem och omvänd skattskyldighet vid köp av bygg- och anläggningstjänster bör såväl det brottsförebyggande arbetet

som brottsligheten på området minska. I vilken omfattning är givetvis svårt att uppskatta.

Avslutningsvis konstaterar kommissionen att de konsekvenser på främst likviditeten och administrationen som redogjorts för under avsnitt 12.1 givetvis även gäller för större företag. Dessa har naturligtvis ofta ett mycket större antal uppdragstagare varför administrationen blir mer omfattande. Likviditetspåverkan blir procentuellt sett inte större, men beloppen blir givetvis högre.

12.4 Ikraftträdande

Det finns inte någon anledning att ge reglerna om entreprenadavdrag endast begränsad livstid. Mot bakgrund av värdet av stabilitet, förutsebarhet och inte minst kostnaderna för uppbyggnaden av systemet saknas skäl att för närvarande föreslå att reglerna skall gälla en begränsad tid. Kommissionen anser dock att det är värdefullt om man följer upp och utvärderar systemet efter en tid.

Skälig övergångstid är dock givetvis nödvändig ur många aspekter. Såväl staten som enskilda måste ges tid att utbilda, anpassa administrativa rutiner, bygga upp system osv. innan reglerna träder i kraft.



Beslut vid regeringssammanträde den 21 februari 2002.

Sammanfattning av uppdraget

En kommission tillsätts för att föreslå åtgärder som syftar till att främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende, användande av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn. Kommissionen skall vidare föreslå åtgärder som syftar till att hålla nere byggkostnaderna och höja kvaliteten inom bygg- och anläggningssektorn.

Åtgärderna skall syfta till att bryta strukturer som motverkar en effektiv konkurrens och pristransparens, motverka användningen av svart arbetskraft, stärka byggherrekompetensen samt tydliggöra ansvaret för större entreprenadarbeten. Kommissionen skall arbeta utifrån ett tydligt konsumentperspektiv vari bl.a. ingår behovet av att säkra god kvalitet och hälsa och samtidigt nå sänkta bygg- och boendekostnader. Vidare skall kommissionen föreslå hur arbetet mellan berörda verk och myndigheter kan samordnas.

Resultatet av kommissionens arbete skall redovisas senast den 15 oktober 2002.

Bakgrund

Strukturömvandling

Allmänt gäller att byggsektorn kännetecknas av svagt ömvandlingstryck. Sektorn uppvisar också en lägre produktivitetsutveckling jämfört med övrig inhemsk industri. I en viss bemärkelse har byggsektorn genomgått en strukturförändring, nämligen relationen mellan beställare- och utförandesidan. Vi har gått från en situation där ett flertal kunniga beställare, i egen regi eller med hjälp av lokalt verksamma byggmästare och hantverkare, byggde för egen lång-

siktig förvaltning eller till lokalt verksamma förvaltare, till en situation där ett fåtal stora rikstäckande byggbolag, med ägda underleverantörer och leverantörer, producerar byggnadsverk som överläts till någon annan att förvalta, i dag ofta till bostadsrättsföreningar. Strukturuomvandlingen har inneburit att byggherrekompetensen väsentligt försvagats.

För att vända den utveckling som pågått under en förhållandevis lång tid och som haft ett antal negativa effekter, krävs målmedvetenhet och ett antal kraftfulla systemförändringar.

Garanti- och ansvarsförhållanden

För främst flerbostadshus krävs sedan början av 90-talet enligt lag en tioårig byggfelsförsäkring. För andra byggnader som uppförs lämnar den som utför arbetena oftast högst två års garanti för arbetena om inte parterna i avtal kommit överens om annat. Enligt vissa avtal kan entreprenören tvingas rätta till fel som uppträder även efter garantitidens utgång, om felet har sin grund i vårdslöshet från entreprenörens sida. Ett annat sätt att fördela ansvaret är att låta byggherren ta en större del av risken. Genom s.k. finansiering i partnerskap får anbudsgivaren ta ett större ansvar för kvaliteten vid upphandling av byggprojekt.

Kompetens hos upphandlare

Det hävdas från vissa håll att många av de fel och brister som förknippas med byggnader i dag har sitt ursprung i bristande kompetens hos beställaren. En beställare måste kunna klart och entydigt uttrycka sina förväntningar på det projekt han beställer för att leverantörerna skall veta vad som skall levereras. Byggherrarnas i vissa fall minskade förmåga att precisera sina krav och förväntningar innebär att leverantörerna har fått ett alltför stort inflytande över prissättningen och valet av material och tekniska lösningar. Som upphandlare är det viktigt att kunna försäkra sig om tillräckligt hög kvalitet i utförandet. Stora statliga beställare borde, genom att de delvis utför arbete i egen regi, ha erfarenheter av hur kostnaderna kan beräknas och därigenom ha möjlighet att upptäcka och motverka anbudskarteller. Det är viktigt med en fortsatt målmedveten satsning på utbildning och utveckling av de offentliga beställarna

och byggherrarna så att dessa kan fungera som goda förebilder på upphandlingsområdet.

Det bör också klarläggas varför den kunskap och beprövad erfarenhet som finns inte i större utsträckning används i dagens byggande.

Konkurrens

Inom byggsektorn finns en rad konkurrenshämmande inslag, såsom dominerande företag, fåtalskonkurrens, handelshinder och bristande importkonkurrens, in- och utträdesbarriärer, vertikal integration och regulatoriska begränsningar. För att öka konkurrensen inom byggmaterialhandeln krävs en ökad pristransparens. Byggherren, eller de konsulter som han anlitar, kan i realiteten sällan kontrollera om ett materialpris är rätt i förhållande till önskad kvalitet, eftersom han endast har tillgång till bruttopriser från tillverkare eller grossister. Byggherren kan därmed sällan själv göra en rättvis jämförelse mellan olika alternativ. En rättvisande livscykelkostnad för en byggnad eller en funktion i en byggnad blir därmed i dagsläget i praktiken omöjlig att beräkna.

Skatteundandragande

Skatteförvaltningen har sedan 1996 kontrollerat vissa större byggentreprenader. De iakttagelser som har gjorts visar att användandet av svart arbetskraft är stor. Myndigheternas kontroll- och informationsinsatser eller den egensanering som pågår inom branschen är inte tillräckliga åtgärder för att komma till rätta med problemen.

Pågående arbete och aktuella frågor

Flera frågor relaterade till bygg- och anläggningssektorn diskuteras dels inom Regeringskansliet dels inom berörda verk och myndigheter. Nedan lämnas en kort redovisning av sådana frågor.

Byggkostnadsforum

Byggkostnadsdelegationen tillsattes 1996 (dir. 1996:38) för att i samarbete med byggsektorns aktörer aktivt arbeta för långsiktigt sänkta produktions- och förvaltningskostnader för bostäder och därmed lägre boendekostnader. I sitt betänkande *Från byggsekt till byggsektor* (SOU 2000:44) konstaterade delegationen bl.a. att det gäller att finna lösningar som kan bryta upp gamla strukturer, kulturer och traditioner i byggsektorn för att öka konkurrenskraften i byggsektorn.

Delegationen lämnade i betänkandet ett antal förslag som baserades på att byggsektorn skall ses som en industrisektor som skall verka på en kundstyrd marknad. Delegationen konstaterade att staten har ansvaret för att konstruera regler som medger en utveckling av marknaden från utbudsstyrd till efterfrågestyrd. I detta ingår att skapa villkor för en dynamisk konkurrens som kan utveckla byggsektorn bort från dess nuvarande statiska förhållande.

Vidare framkom i betänkandet att det med vilja, kompetens och noggranna förberedelser går att få ner byggkostnaderna till rimliga nivåer, med bibehållen kvalitet i det som utförs.

Boverket har, som ett led i uppföljningen av delegationens arbete, under 2001 inrättat ett Byggkostnadsforum som skall ta vara på, och utveckla, delegationens arbete och erfarenheter. Syftet är bl.a. att fungera som en kunskaps- och idébank för byggherrar, kommuner, myndigheter, byggentreprenörer m.fl.

Konkurrensfrågor

Konkurrensverket (KKV) har till uppgift att bl.a. lämna förslag till regeländringar och andra åtgärder för att undanröja hinder mot en effektiv konkurrens i privat och offentlig verksamhet. KKV utreder för närvarande flera fall av misstänkta överträdelser av konkurrenslagen såsom anbudssamverkan, marknadsdelning m.m. inom byggsektorn.

Regeringen beslutar i dag om en lagrådsremiss om ändringar i konkurrenslagen för effektivare kartellbekämpning. Ett förslag gäller möjlighet att befria företag som överträtt konkurrenslagen från konkurrensskadeavgift om företaget självt anmäler överträdelserna till KKV och samarbetar med verket under utredningen.

Skattefrågor

Riksskatteverket (RSV) redovisade i oktober 2001 en delutvärdering av det s.k. Riksprojektet – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen (RSV Rapport 2001:9). I rapporten anger RSV ett antal områden där lagstiftningen enligt verkets mening bör ses över. RSV föreslår bl.a. en ordning där uppdragsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag från ersättning som betalas till underentreprenörer.

RSV pekar i rapporten på att det finns åtskilliga frågor kring den föreslagna ordningen som behöver utredas närmare. Regeringen uppdrog därför genom beslut den 25 oktober 2001 åt RSV att göra den ytterligare utredning som behövs av förutsättningarna för att införa ett system med skyldighet att göra skatteavdrag för underentreprenörer. Uppdraget skall redovisas senast vid utgången av februari 2002.

Kvalitetsfrågor

År 1995 ändrades bygglagstiftningen med inriktning på att tydliggöra rollerna och ansvaret i byggandet och därmed ge förutsättningar för bättre kvalitet och lägre kostnader. Regeringen har vid olika tillfällen redovisat uppfattningen att nödvändiga initiativ inte har tagits från byggsektorns sida för att säkra kvaliteten i byggandet och förvaltningen av byggnader. Regeringen gav därför genom beslut den 25 november 1999 de stora statliga byggherrarna, beställarna och förvaltarna i uppdrag att ta initiativ till att bilda ett kvalitetsråd för byggsektorn med företrädare för alla aktörer i byggandet och förvaltningen av byggnadsverk inklusive försäkringsbolag och finansieringsinstitut. Kvalitetsrådets huvuduppgift är att intensifiera och påskynda arbetet med att få till stånd ett mer systematiskt kvalitetsarbete på byggområdet och i förvaltningen av byggnadsverk. Avsikten är, enligt uppdraget, att arbetet – med existerande problem som utgångspunkt – skall inriktas bl.a. på samordning av kvalitetsarbetet hos skilda aktörer, erfarenhetsåterföring samt kompetensutveckling hos skilda personalkategorier för att därmed åstadkomma ett heltäckande sätt att säkra kvaliteten.

Kvalitetsrådet bildades i maj 2001 under namnet Rådet för byggkvalitet. Som ett första steg har även ett samverkansforum, Bygg-

herreforum, för statliga byggherrar, beställare och förvaltare bildats med syfte att samverka i frågor om kompetensutveckling m.m.

Statliga myndigheter bör integrera handikapperspektivet i den ordinarie verksamheten. Med underlag från handikappolitiska propositionen 1999/2000:79 finns en handlingsplan för ändamålet som ställer krav på att tillgänglighet och användbarhet bör genomsyra statliga byggprojekt. Vidare att förtydligande krav bör ställas vid upphandling i samband med byggprojekt och att motsvarande krav även ställs vid förhyrning av lokaler. Målet med handlingsplanen är att åtgärderna bör vara vidtagna senast 2005.

Miljöfrågor

Miljödepartementet har för närvarande en dialog med tjugo företag och fyra kommuner om en strategi för hållbar utveckling inom bygg- och fastighetssektorn. Här framhålls att en hållbar utveckling förutsätter att en byggnad eller en anläggning fungerar långsiktigt för sitt avsedda ändamål. Det inbegriper en god inomhusmiljö och en kostnadseffektiv energi- och resursanvändning. I dialogen betonas vikten av att hela bygg- och fastighetssektorn, kommuner och staten gemensamt utvecklar en effektiv och långsiktigt hållbar bygg- och förvaltningsprocess som tillgodoser högt ställda krav på kvalitet. Avsikten är att under 2002 nå en överenskommelse med näringslivet om frivilliga insatser för att nå uppställda mål för en hållbar bygg- och fastighetssektor.

Riksdagen har beslutat om 15 miljö kvalitetsmål, bl.a. målet God bebyggd miljö enligt förslag i propositionen Svenska miljömål (prop. 2000/01:130, bet. 2001/01:MJU3, rskr. 2001/02:36). I propositionen aviseras en översyn av plan- och bygglagen. Syftet med översynen är att anpassa lagstiftningen till dagens miljökrav och arbetet med hållbar utveckling. Regeringen avser att under våren tillsätta en bred utredning med uppgift att göra en översyn av plan- och bygglagstiftningen.

Inom Regeringskansliet pågår arbetet med att utarbeta en proposition om inomhusmiljön.

Konsumentfrågor

Småhusskadeutredningen (Dir. 1998:80 och 1999:111) fick 1998 i uppdrag att prova hur konsumentskyddet vid förvärv, ombyggnad och uppförande av småhus i fortsättningen skall vara utformat. Utredningen har överlämnat ett förslag (SOU 2000:110 Konsumentskyddet vid småhusbyggande) som består av två huvuddelar; ett civilrättsligt avtalsskydd och ett försäkringsrättsligt fullgörande skydd. Lagar som berörs av förslaget är bl.a. jordabalken, konsumenttjänstlagen, plan- och bygglagen samt lagen om byggfelsförsäkring.

Inom Regeringskansliet pågår för närvarande arbetet med en lagrådsremiss på grundval av utredningens förslag.

Behovet av en kommission

Under de senaste decennierna har det i byggnader vid flera tillfällen uppstått fuktskador. De mest uppmärksammade exemplen på senare tid är Moderna Museet och Hammarby sjöstad i Stockholm. I början av 2002 upptäcktes sprickor i brokonstruktioner på tvärbanan i Stockholm. Konkurrensverket utreder flera fall av misstänkta överträdelser av konkurrenslagen inom byggsektorn. I detta sammanhang har ett stort byggbolag nyligen erkänt delaktighet i flera fall av kartellverksamhet inom asfaltbranschen. Konkurrensverket har riktat misstankar mot ytterligare åtta företag för deras eventuella medverkan i denna kartellverksamhet. Vidare pågår inom Konkurrensverket en utredning om olagligt samarbete inom ventilationsbranschen. Tre företag inom plaströrsbranschen fälldes i december 2001 i Stockholms tingsrätt för prissamarbete och marknadsdelning.

Riksskatteverkets redovisning av iakttagelser som har gjorts i kontrollarbetet visar att omfattningen av svarta löner i byggbranschen är mycket stor. Enligt RSV kan bortfallet av skatter och avgifter enbart utifrån pågående utredningar och identifierade härvor där utredning ännu inte påbörjats uppskattas till mellan 2 och 2,5 miljarder kronor årligen. RSV avstår från att försöka uppskatta det svarta arbetets totala omfattning i branschen men uttrycker en oro inför omfattningen.

Det rör sig inte här om enstaka företeelser utan de får i stället ses som resultatet av en utveckling som pågått inom byggbranschen

alltför länge. Det finns således behov av konkreta åtgärder som kan bidra till att höja kvaliteten, hålla nere byggkostnaderna och främja konkurrensen inom bygg- och anläggningssektorn. En särskild kommission bör därför tillsättas för att se över dessa frågor. Kommissionen bör bestå av företrädare för närmast berörda statliga myndigheter.

Uppdraget

Kommissionen skall föreslå åtgärder som syftar till att främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende – användande av svart arbetskraft och kartellbildning – inom bygg- och anläggningssektorn. Kommissionen skall vidare föreslå åtgärder som syftar till att hålla nere byggkostnaderna och höja kvaliteten inom bygg- och anläggningssektorn. Kommissionen behöver inte utforma färdiga lagförslag.

Åtgärderna som kommissionen föreslår skall syfta till att bryta strukturer som motverkar en effektiv konkurrens och pristransparens, motverka användningen av svart arbetskraft, stärka byggherrekompentensen samt tydliggöra ansvaret för större entreprenad-arbeten. Kommissionen skall arbeta utifrån ett tydligt konsumentperspektiv vari bl.a. ingår behovet av att säkra god kvalitet och hälsa och samtidigt nå sänkta bygg- och boendekostnader. Vidare skall kommissionen föreslå hur arbetet mellan berörda verk och myndigheter i dessa avseenden kan samordnas.

Kommissionen bör beakta det arbete som nämnts ovan. Kommissionen bör även beakta det arbete som i övrigt pågår inom Regeringskansliet samt berörda verk och myndigheter och som rör frågor om konkurrens inom bygg- och anläggningssektorn, kvalitetsfrågor, krav på tillgänglighet och användbarhet, upphandlingsrutiner, ansvarsförhållandet mellan beställare och utförare, skatteundandragande m.m.

Kommissionen skall, när det gäller redovisning av förslagets konsekvenser för små företag, samråda med Näringslivets nämnd för regelgranskning.

En miljöbedömning och en samhällsekonomisk bedömning av förslagen skall göras.

Tidsplan för arbetet

Kommissionens förslag skall redovisas senast den 15 oktober 2002.
(Finansdepartementet)

Förteckning över medverkande vid Byggkommissionens utfrågningar, workshop och särskilda kontakter

För att skapa en bred kunskapsbas för kommissionens bedömningar och förslag har utfrågningar med sakkunniga och experter samt företrädare för olika organisationer och enskilda företag med kunskap om byggsektorn och dess problem genomförts. Följande företag och organisationer har medverkat vid dessa utfrågningar och vid särskilda kontakter.

Dag	Organisation eller företag
25 april	Peab AB, NCC AB samt PNB Entreprenad AB.
8 maj	JM AB, Skanska AB.
16 maj	HSB, SBC, SABO, Vägverket, Banverket och Fastighetsägarna.
6 juni	Svensk Teknik och Design, STD.
7 juni	Stiftelsen Arkus, BFAB, Byggsektorns Innovationscenter (BIC), Blekinge Tekniska Högskola, Byggtjänst, Byggutbildarna, Chalmers Tekniska Högskola (CTH), Formas, Institutet för Bostads- och Urbanforskning (IBF), Kungliga Tekniska Högskolan (KTH), Miljödepartementets Bygga/Bo-dialog, samt Svenska Byggbranschens Utvecklingsfond (SBUF).
13 juni	Bysam, Fabriksbetongföreningen, Formica PSM AB, Föreningen Svenskt Trä, Industrins Byggmaterialgrupp, Lafarge Tekkin AB, Mur- och Putsinformation, Optiroc AB, SNIRI, Svensk Ventilation samt VVS- Fabrikanternas Råd.
28 juni	Akademiska Hus AB, Förvaltnings AB Framtiden, Halmstads Kommun, Kommunförbundet, Linköpings Kommun, Locum, Norrbottens Läns Landsting, Nässjö Kommun, Rådet för Byggekvalitet (BQR), Samverkansforum för statliga byggherrar och förvaltare, Statens Fastighetsverk, Sundsvalls Kommun, Täby Kommun, Vasakronan samt Vasallen AB.

Dag	Organisation eller företag
14 augusti	Byggherreföreningen
15 augusti	AB Bostaden Umeå, Arcona AB, Bostads AB Poseidon, Bostads AB Svedalahem, Boverkets Byggekostnadsforum, Duvkullen Fastighets AB Linköping, Folkhem Produktion AB, Luleå Tekniska Universitet (LTU), Malmö Kommunala Bostad AB (MKB), PM Consulting AB, SCC Scandiakonsult (Region Väst), Stockholms Stad (Hammarby Sjöstad), Svenska Bostäder AB, Thage Anderssons Entreprenad AB, Vadstena Fastighets AB samt Västbygg AB.
21 augusti	Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA) och SVR.
21 augusti	Hyresgästernas Riksförbund.
4 september	Ahlsell AB, Arcona AB, Bravida AB, Byggvarucenter 024, BYSAM, Calor AB, Dahl Sverige AB, Elektriska Installatörsorganisationen (EIO), EU-Supply, Familjebostäder AB, Husbyggnadsvaror (HBV), Interparensgruppen, JM Bygg AB, NCC AB, Onninen AB, Riksbyggen, SELGA AB, Skanska Sverige AB, Storel, Svenska Rörgrossistföreningen, Sveriges Elgrossister (SEG), VVS- Fabrikanternas Råd samt VVS- Installatörerna.
17 september	Bygg- och Träfacken.
30 oktober	Målarmästarnas Riksförbund.

Förteckning över särskilda rapporter och förslag som inkommit till Byggekommisionen

Byggekommisionen har under utredningsarbetet mottagit följande underlag i form av skrivelser och rapporter.

Ankom	Innehåll/Avsändare
5 april	11 punkter för att underlätta för små och medelstora bygg- och bostadsföretag / Woyland Wallin Göteborg.
11 april	Byggfel, Tillsyn och Kontroll Jan Wikström SCC Scandiakonsult, Region Väst.
16 maj	Synpunkter inför kommissionens utfrågning 16 maj / SABO.
7 juni	Synpunkter inför kommissionens utfrågning 7 juni / Byggtbildarna.
27 juni	Synpunkter inför kommissionens utfrågning 28 juni / Rådet för Byggekvalitet, BQR.
28 juni	Lagen om Offentlig Upphandling, karteller m.m. / Nässjö Kommun.
4 juni	Kommentarer till kommissionens utfrågning 28 juni / Akademiska Hus.
5 augusti	Kompletterande synpunkter och förslag / Banverket.
20 augusti	Synpunkter och förslag / Byggsektorns Innovationscenter, BIC.
21 augusti	Synpunkter och förslag / Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien, IVA.
21 augusti	Förslag till åtgärds paket / Hyresgästerna Riksförbund.
21 augusti	Hyresbrist – Javisst! Rapport om offentlig upphandling, kostnader och konkurrens / Hyresgästernas Riksförbund.
27 augusti	Synpunkter och förslag / Arcona.

Ankom	Innehåll/Avsändare
30 augusti	Synpunkter och förslag / Landstingsfastigheter Dalarna och Sörmland samt Örebro läns Landsting.
30 augusti	Rapport om spårvägsbroarna på Tvärbanan i Stockholm / ELU konsulter (kompl. 26 september).
30 augusti	Uppdragsrapport om konkurrensen på byggmaterialområdet / Sven Erik Hägglund.
30 augusti	Uppdragsrapport om "Pengar, Etik och Moral i byggsektorn" / Ann-Chatrin Jarl.
5 september	Rapport om morgondagens byggprocess / Svensk Teknik och Design, STD.
5 september	Skadeutredning Moderna Museet och Arkitekturmuseet / J&W.
9 september	Forskningsprogram för "Hållbart Samhällsbyggande, HÅS / IVL Svenska Miljöinstitutet AB.
16 september	Utvecklingsprogrammet Competitive Building / LTH, CTH, KTH samt LTU.
19 september	Uppdragsrapport om Byggherresamverkan och Byggherrekompetens / Juri Lutz.
19 september	Synpunkter på Byggkommissionens uppdrag / Bostads AB Svedalahem.
19 september	Synpunkter framförda vid utfrågning den 15 augusti / Wästbygg AB.
24 september	Brukarnas roll i planering, byggande och förvaltning av bostäder / Hyresgästernas Riksförbund.
25 september	Byggeriet i Vidensamfundet / Erhvervs och Boligstyrelsen Danmark.
25 september	PM om lagen om offentlig upphandling, LOU / SABO.
27 september	Rethinking Construction – En förändringsprocess i den engelska byggindustrin / Skanska Sverige AB.
7 oktober	Synpunkter och förslag / Maskinentreprenörerna.
7 oktober	Byggkommissionens bild av Elgrossisternas roll felaktig / Sveriges Elgrossister.
21 oktober	Förslag till byggherreutbildning / Lunds Tekniska Högskola.

Utdrag ur Standard för svensk näringsgrensindelning 1992 (SNI 92)

Avdelning F	BYGGVERKSAMHET	BYGGINDUSTRI
45	Byggverksamhet	Byggindustri
45.1	Mark- och grundarbeten	Mark- och grundentreprenörer
45.11	45.110 Rivning av hus; markarbeten	Entreprenörer för rivning av hus och Markarbeten
45.12	45.120 Markundersökning	Entreprenörer för markundersökning
45.2	Bygg- och anläggningsarbeten	Bygg- och anläggningsentreprenörer
45.21	Uppförande av hus och andra byggnadsverk	Byggnadsentreprenörer för hus och andra byggnadsverk
	45.211 Byggande av hus	Husbyggnadsentreprenörer
	45.212 Uppförande av andra byggnadsverk	Entreprenörer för andra byggnadsverk
45.22		
	45.220 Takarbeten	Byggnadsplåtslagerier och entreprenörer för takarbeten
	45.221 Takarbeten av plåt	Byggnadsplåtslagerier
	45.229 Övriga takarbeten	Övriga entreprenörer för takarbeten

Avdelning F	BYGGVERKSAMHET	BYGGINDUSTRI	
45	Byggverksamhet	Byggindustri	
45.23			
	45.230	Anläggning av vägar, flygfält och idrottsanläggningar	Väg- och markanläggnings-entreprenörer
45.24	45.240	Vattenbyggnad	Vattenbyggnadsentreprenörer
45.25	45.250	Andra bygg- och anläggningsarbeten	Andra bygg- och anläggnings-entreprenörer
45.3		Bygginstallationer	Bygginstallationsfirmor
45.31	45.310	Elinstallationer	Elinstallationsfirmor
45.32	45.320	Isoleringsarbeten	Isoleringsfirmor
45.33	45.330	VVS-arbeten	VVS-firmor
	45.331	Värme- och sanitetsarbeten	Rörfirmor
	45.332	Ventilationsarbeten	Ventilationsfirmor
	45.333	Kyl- och frysinstallationsarbeten	Kyl- och frysinstallationsfirmor
	45.339	Övriga VVS-arbeten	Övriga VVS-firmor
45.34	45.340	Andra bygginstallationer	Andra bygginstallationsfirmor
45.4		Slutbehandling av byggnader	Firmor för slutbehandling av byggnader
45.41	45.410	Puts-, fasad- och stuckatörsarbeten	Firmor för puts-, fasad- och stuckatörsarbeten
45.42	45.420	Byggnadssnickeriarbeten	Firmor för byggnadssnickeriinredningar
45.43	45.430	Golv- och väggbeläggningsarbeten	Golv- och väggbeläggningsfirmor

Avdelning F	BYGGVERKSAMHET	BYGGINDUSTRI
45	Byggverksamhet	Byggindustri
45.44	Måleri- och glasmästeri- arbeten	Målerier och glasmästerier
	45.441 Måleriarbeten	Målerier
	45.442 Glasmästeriarbeten	Glasmästerier
45.45	45.450 Annan slutbehandling av byggnader	Andra firmor för slutbehand- ling av byggnader
45.5	Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare	Uthyrningsfirmor för bygg- och anläggningsmaskiner med förare
45.50	45.500 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare	Uthyrningsfirmor för bygg- och anläggningsmaskiner med förare

Utdrag ur Standard för svensk näringsgrensindelning 1992 (SNI 92) – Innehållsbeskrivning och nycklar

Avdelning F

45 BYGGVERKSAMHET

Omfattar:

- uppförande, renovering och normalt underhåll av byggnader och anläggningar.

45.1 Mark- och grundarbeten

45.11 Rivning av hus; markarbeten

45.110 Rivning av hus; markarbeten

Omfattar:

- rivning av byggnader och andra byggkonstruktioner
- röjning av byggplatser
- jordflyttning: schaktning, utfyllning, utplaning, sprängning, dikning o.d. aktiviteter vid byggande av hus och anläggningar
- iordningställande av gruvarbetsplatser genom borttagande av jordlager och annan preparering av mineralfyndigheter.

Omfattar även:

- byggplatsdränering
- dränering av skogs- och jordbruksarealer

45.12 Markundersökning

45.120 Markundersökning

Omfattar:

- provborrning och provtagning i samband med byggnads- och anläggningsarbete eller i samband med geofysiska, geologiska och liknande undersökningar

Omfattar inte:

- olje- och naturgasprospektering, geofysiska, geologiska och seismologiska undersökningar jfr 74.202

- produktionsborrning i anslutning till råpetroleum- och naturgasutvinning jfr 11.200
- brunnsborrning och -grävning jfr 45.250

45.2 Bygg- och anläggningsarbeten

45.21 Uppförande av hus och andra byggnadsverk

45.211 Byggande av hus

Omfattar:

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

Omfattar även:

- uppförande av prefabricerade hus

Omfattar inte:

- tillverkning av monteringsfärdiga trähus jfr 20.301
- bygginstallationer jfr 45.3
- slutbehandling av byggnader jfr 45.4
- arkitektverksamhet jfr 74.201
- byggkonsultverksamhet jfr 74.202

45.212 Uppförande av andra byggnadsverk

Omfattar:

- uppförande av olika slag av fasta anläggningar som:
 - broar, viadukter, tunnlar och tunnelbanor
 - linjenät för telekommunikation, rörsystem för transport av gas och vätska, kraftverk och eldistributionsanläggningar
 - vatten- och avloppssystem
 - sporthallar
 - vindskydd, annonspelare etc.

Omfattar inte:

- arkitektverksamhet jfr 74.201
- byggkonsultverksamhet jfr 74.202
- anläggning av idrottsanläggningar, utomhus, jfr 45.230

45.22 Takarbeten

45.221 Takarbeten av plåt

45.229 Övriga takarbeten

Omfattar:

- takläggning takräckning med andra material än plåt
- impregnering av tak

Omfattar inte:

- Impregnering av husgrunder

45.23 Anläggning av vägar, flygfält och idrottsanläggningar

45.230 Anläggning av vägar, flygfält och idrottsanläggningar

Omfattar:

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

Omfattar inte:

- förberedande mark- och grundarbeten jfr 45.110

45.24 Vattenbyggnad

45.240 Vattenbyggnad

Omfattar:

- anläggning av:
 - kanaler och andra vattenleder, hamnar, fritidsbåtshamnar (marinor), slussar etc.
 - dammanläggningar, fördämningar
- muddring
- arbete under vatten

Omfattar inte:

- anläggning av vatten- och avloppsledningar jfr 45.212

45.25 Andra bygg- och anläggningsarbeten

45.250 Andra bygg- och anläggningsarbeten

Omfattar:

- byggnadsverksamhet som kräver specialkunskaper eller specialverktyg:
 - pålning och andra grundarbeten
 - brunnborrning och -grävning
 - håltagning i betong
 - montering och installation av icke egen-tillverkade stålkonstruktioner
 - murning och stenläggning
 - montering av byggnadsställningar, inkl. uthyrning
 - skorstensmurning och -montering samt anläggning av industriugnar

Omfattar inte:

- uthyrning av byggställningar utan montering jfr 71.320

45.3 Bygginstallationer

45.31 Elinstallationer

45.310 Elinstallationer

Omfattar:

- elektrisk installation i husbyggnader och anläggningar:
 - elkablar och annan utrustning för elektrisk belysning och uppvärmning
 - telekommunikationssystem
 - hissar och rulltrappor
 - brand- och tjuvlarm
 - antenner
 - åskledare

45.32 Isoleringsarbeten

45.320 Isoleringsarbeten

Omfattar:

- värme-, ljud- och vibrationsisoleringsarbeten

45.33 VVS-arbeten

45.331 Värme- och sanitetsarbeten

Omfattar:

- rör- och sanitetsinstallationer

Omfattar inte :

- installation av elektriska värmesystem jfr 45.310

45.332 Ventilationsarbeten

Omfattar:

- ventilations- och luftkonditioneringsarbeten

45.333 Kyl- och frysinstallationsarbeten

45.339 Övriga VVS-arbeten

Omfattar:

- gasinstallationsarbeten m.m.

45.34 Andra bygginstallationer

45.340 Andra bygginstallationer

Omfattar:

- belysnings- och signalsystem till vägar, järnvägar, flygfält och hamnar
- andra bygginstallationer, ej hänförliga till andra grupper

45.4 Slutbehandling av byggnader

45.41 Puts-, fasad- och stuckatörsarbeten

45.410 Puts-, fasad- och stuckatörsarbeten

Omfattar: (?)

45.42 Byggnadssnickeriarbeten

45.420 Byggnadssnickeriarbeten

Omfattar:

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

- slutbehandling av interiörer såsom tak
- flyttning av väggar
- montering av inredningar i förråd, lager, kontor etc.

Omfattar inte:

- läggning av parkett och andra trägolv jfr 45.430

45.43 Golv- och väggbeläggningsarbeten

45.430 Golv- och väggbeläggningsarbeten

Omfattar:

- kakelsättning och klinkerläggning
- läggning av parkett- och andra trägolv
- läggning av mjuka mattor och linoleummattor, inkl. mattor av gummi eller plast
- täckning av golv eller väggar med mosaik, marmor, granit eller skiffer
- tapetsering

45.44 Måleri- och glasmästeriarbeten

45.441 Måleriarbeten

Omfattar:

- invändigt och utvändigt måleriarbete av byggnader och anläggningar, även målning på parkeringsplatser och av vägmarkeringar

45.442 Glasmästeriarbeten

Omfattar inte:

- installation av fönster och fönsterkarmar jfr 45.420

45.45 Annan slutbehandling av byggnader

45.450 Annan slutbehandling av byggnader

Omfattar:

- installation av privata simbassänger
- ång- och sandblästring o.d. av husfasader
- annan slutbehandling av byggnader
- byggstädning

45.5 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

45.50 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

45.500 Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare

Omfattar:

- uthyrning mot ersättning per tid

Omfattar inte:

- uthyrning av byggmaskiner utan förare jfr 71.320

Beräkningar av likviditetspåverkan

I exemplen nedan har antagits att företaget initialt löst sitt ökade kapitalbehov via checkkredit, där räntesatsen i dagsläget ofta uppgår till cirka 9 procent. Eftersom räntan är en avdragsgill kostnad motsvarar denna procentsats en nettokostnad på 6,5 procent.¹ Då betalningsmottagaren tillgodoräknas intäktsränta motsvarande skattekontots räntesats på inbetalat belopp fram till tidpunkten för omföring eller utbetalning reduceras räntekostnaden. Intäktsräntan, som är skattefri, uppgår f.n. till 1,8 procent. Med beaktande av intäktsräntan reduceras räntekostnaden således med 1,8 procentenheter och i exemplen används därför räntesatsen 4,7 procent (6,5–1,8).

I många fall kan antas att företagen, redan från starten eller på sikt, kommer att lösa finansieringen på annat och mer kostnadseffektivt sätt än just checkkredit.

Så fort ansökan och deklaration inkommit skall inestående medel betalas ut eller omföras. Det är inte meningen att detta skall ske först påföljande månad. Inga medel på entreprenadkontot är "öronmärkt". All handläggning skall dessutom ske skyndsamt. På så sätt är visat alltså beräkningarna också en högre likviditetspåverkan än vad som egentligen kan förväntas.

Exempel 1:

Entreprenadavdrag 40 procent

Ett företag med en årsomsättning på 12 miljoner kronor (exklusive moms) fakturerar månatligen utförda arbeten på 1 miljon kronor där betalning i genomsnitt inkommer den 15 i respektive månad, som exempel april månad. Arbetet utförs av egna anställda och företaget har inga materialkostnader. Om avdrag görs med 40 procent erhåller företaget endast 600 000 kronor kontant – bortsett

¹ 9 procent x 0,72 (1 bolagsskatten 0,28) = 6,5 procent.

från momsen som ej berörs. Resterande 400 000 kronor tillgodoräknas företaget den 12 maj, för att kvittas mot arbetsgivaravgifter och innehållen källskatt etc.

Ett genomsnittligt ökat kapitalbehov på 360 000 kronor ($(15 + 12 = 27)$ dagar/30 x 400 000) uppkommer, vilket motsvarar en årlig räntekostnad på 16 920 kronor, dvs. 0,14 procent av årsomsättningen. Det ökade kapitalbehovet om 360 000 kronor utgör 3 procent av årsomsättningen.

Exempel 2:

Entreprenadavdrag 30 procent

Om avdraget uppgår till 30 procent blir den genomsnittliga ökningen av kapitalbehovet 270 000 kronor ($27/30$ dagar x 300 000), vilket motsvarar en årlig räntekostnad på 12 690 kronor, dvs. 0,11 procent av årsomsättningen.

Om avdraget endast skall vara 30 procent skall eventuella materialkostnader också ingå i underlaget för entreprenadavdraget. Likviditetspåverkan kan, om materialkostnadsdelen uppgår till 60 procent, beräknas enligt följande.

Företaget har rätt att återfå 60 procent av till skattemyndigheten inbetalat belopp, dvs. 180 000 kronor (60 procent x 300 000). Dessa beräknas kunna utbetalas till företaget först den 26 maj.

Här uppkommer ett ytterligare genomsnittligt kapitalbehov på 84 000 kronor ($180\ 000 \times 14/30$ dagar), dvs. totalt 354 000 kronor, vilket motsvarar en årlig räntekostnad på 16 638 kronor, dvs. 0,14 procent av årsomsättningen.

Det finns dock normalt sett ingen anledning att skattemyndigheten skulle behålla de medel som avsett materialkostnader 14 dagar längre än de övriga medlen, varför likviditetspåverkan i realiteten blir något lägre.

Exempel 3:

Entreprenadavdrag 40 procent

Exemplet avser ett företag med årsomsättning på 3 miljoner kronor (exklusive moms).

Företaget fakturerar månatligen utförda arbeten på 250 000 kronor (exklusive moms) där betalning i genomsnitt inkommer den 15 i respektive månad. Om avdrag görs med 40 procent (40 procent x 250 000 = 100 000 kronor) får företaget 150 000 kronor kontant. Resterande 100 000 kronor tillgodoräknas företaget den 12 i nästa månad.

Det uppkommer då ett genomsnittligt ökat kapitalbehov på 90 000 kronor ($[15+12] = 27 \text{ dagar}/30 \times 100\,000$).

Det ökade kapitalbehovet om 90 000 kronor motsvarar 3,0 procent av årsomsättningen eller en årlig räntekostnad på 4 230 kronor netto. Räntekostnaden motsvarar 0,14 procent av årsomsättningen.

Exempel 4:

Entreprenadavdrag 30 procent

Samma förutsättningarna som i exempel nr 3, men avdrag uppgår endast till 30 procent.

Företaget fakturerar månatligen utförda arbeten på 250 000 kronor (exklusive moms) där betalning i genomsnitt inkommer den 15 i respektive månad. Om avdrag görs med 30 procent (30 procent x 250 000 = 75 000 kronor), får företaget 175 000 kronor kontant. Resterande 75 000 kronor tillgodoräknas företaget den 12 i nästa månad.

Det uppkommer då ett genomsnittligt ökat kapitalbehov på 67 500 kronor ($[15+12] = 27 \text{ dagar}/30 \times 75\,000$).

Det ökade kapitalbehovet om 67 500 kronor motsvarar 2,2 procent av årsomsättningen eller en årlig räntekostnad på 3 172 kronor netto. Räntekostnaden motsvarar 0,11 procent av årsomsättningen.

Om 60 procent av fakturerat belopp avser materialkostnader har företaget rätt att återfå 60 procent av till skattemyndigheten inbetalat belopp (60 procent x 75 000 = 45 000 kronor), som utbetalas till företaget 14 dagar senare, dvs. den 26 i månaden. I denna del uppkommer ett ytterligare kapitalbehov på i genomsnitt 21 000 kronor ($45\,000 \times 14/30 \text{ dagar}$). Totala kapitalbehovet skulle i sådana fall öka med 88 500 kronor ($67\,500 + 21\,000$), vilket motsvarar knappt 3 procent av årsomsättningen eller en årlig räntekostnad på 4 160 kronor netto ($88\,500 \times 4,7 \text{ procent}$). Räntekostnaden motsvarar 0,14 procent av årsomsättningen.

Anmärkas bör även här att det normalt sett inte finns någon anledning till att skattemyndigheten skulle behålla de medel som avsett materialkostnader 14 dagar längre än de övriga medlen, varför likviditetspåverkan i realiteten blir något lägre.

Sammanställning av ökat kapitalbehov respektive ökad räntekostnad netto^{*)} i procent av årsomsättningen

Företag med årsomsättning på 12 miljoner kronor	Ökat kapitalbehov/ öklad räntekostnad (ingen materialkostnad)	Ökat kapitalbehov/ öklad räntekostnad (60 % materialkostnad)
Entreprenadavdrag 40 %	Kapitalbehov: + 3,0 % Räntekostnad: + 0,14 %	
Entreprenadavdrag 30 %	Kapitalbehov: + 2,2 % Räntekostnad: + 0,11 %	Kapitalbehov: + 3,0 % Räntekostnad: + 0,14 %
Företag med årsomsättning på 3 miljoner kronor		
Entreprenadavdrag 40 %	Kapitalbehov: + 3,0 % Räntekostnad: + 0,14 %	
Entreprenadavdrag 30 %	Kapitalbehov: + 2,2 % Räntekostnad: + 0,11 %	Kapitalbehov: + 3,0 % Räntekostnad: + 0,14 %

*) Räntekostnad netto (efter skattekonsekvenser) är beräknad efter en bruttoränta på 9 procent med beaktande av skattefri intäktsränta på 1,8 procent.