



SLUTRAPPORT

Arbetspaket Skatter

Skattemässig bedömning avseende byggnation av elvägar

NetPort Science Park
Genomförbarhetsstudie elvägpilot E22

Projektet finansieras av Europeiska regionala utvecklingsfonden
samt Region Blekinge



Publikation: Genomförbarhetsstudie elvägar E22 ”SLUTRAPPORT – AP SKATT”

Publiceringsdatum: 2022-06-30

Författare: Dan Sidbo och Klara Kvarnung, EY

Distributör: NetPort Science Park, Biblioteksgatan 4, 374 35, Karlshamn, Sweden

E-mail: info@netport.se, www.netport.se

Sammanfattning

Vägar utgör fastighet från ett momsperspektiv. Byggnation av elvägar är såldes arbete på fastighet vilket föranleder att särskilda regler avseende momshanteringen på fastigheter måste beaktas. Upplåtelse av fastigheter och överlåtelse av fastigheter är momsfria transaktioner och föranleder därför ingen avdragsrätt för ingående moms på kostnader hänförliga till fastigheten. Kommer Trafikverket i framtiden överlåta vägarna måste köparen beakta dessa regler i sin hantering av fastigheterna.

Staten och kommuner ses som beskattningsbara personer (under förutsättning att kommunen bedriver momspliktig verksamhet). Vidare utgör de sådana beskattningsbara personer för vilka reglerna om omvänd skattskyldighet vid tillhandahållande av byggtjänster blir aktuella. Vid Trafikverkets upphandling av byggnationen av elvägarna måste därför dessa regler beaktas och tillämpas korrekt, dels gentemot underentreprenörer, dels mot Trafikverket. En felaktig tillämpning av dessa regler kan leda till icke avdragsgill ingående moms och skattetillägg.

I den löpande driften av elvägarna är det viktigt att beakta att avgifterna som Transportstyrelsen tar ut för upplåtelsen av vägen *kan* ses som ett led i myndighetsutövning och därför inte vara föremål för moms. Det ska dock noteras att om elvägar anses, eller i framtiden kommer att anses, konkurrera med exempelvis laddningsstationer på ett sådant vis att betydande snedvridning av konkurrensen uppstår, kommer brukaravgifterna istället anses vara yrkesmässiga samt momspliktiga. Vidare, om avgiften ses som en avgift för att staten tillhandhåller el (dvs att avgiften i huvudsak avser tillhandhållandet av el och övriga tjänster är underordnade detta), utgör avgifterna ett momspliktig tillhandahållande.

Innehållsförteckning

Sammanfattning	i
1 Introduktion	2
2 Mervärdesskattens grunder	2
2.1 Momspliktig omsättning och beskattningsbar person	2
2.2 Avdragsrätt för moms	2
2.3 Omvänd betalningsskyldighet	3
2.4 Staten och kommuner	3
3 Fastigheter	4
3.1 Mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet	4
3.2 Upplåtelse av fastighet	4
3.3 Överlåtelse av fastighet	5
4 Arbete på fastighet - byggtjänster	5
4.1 Bakgrund	5
4.2 Begreppet "inte endast tillfälligt"	5
4.3 Tjänster som omfattas	5
4.4 Ett eller flera tillhandahållanden	6
4.5 Staten och byggtjänster	6
4.6 Investeringar på annans fastighet	7
5 Drifts och intäktfas	7
5.1 Försäljning av el	7
5.2 Elinstallation med leverans av el	7
5.3 Avgifter i samband med upplåtelse av elväg	8
6 En specifik momsbedömning	8
6.1 Elvägar och den momsmässiga fastighetsdefinitionen	8
6.2 Upplåtelse eller överlåtelse av fastighet	8
6.3 Byggtjänster	8
6.4 Tillhandhållande av el	9
6.5 Avgifter för att nyttja vägen	9
6.5.1 Avgifter för leverans av el	10
6.6 Fakturering av avgifter mellan myndigheter	10
7 Inkomstskatt	11
7.1 Sammanfattning	11

1 Introduktion

Netport Science Park AB (nedan "Netport") undersöker möjligheterna för att bygga elvägar längs en sträcka av E22 mellan Sölvesborg och Karlshamn. Inom ramen för projektet har Netport bitt Ernst & Young AB (nedan "EY" eller "vi") illustrera de skattemässiga konsekvenserna som kan uppkomma vid byggnationen av elväg och den framtida löpande driften.

I denna PM har vi utgått ifrån att staten, genom Trafikverket, kommer att upphandla byggnationen av elvägarna. Den löpande driften kommer sedan bedrivas av staten, genom att Trafikverket köper in el från elleverantörer (som förbrukas vid användandet av elvägen) och att Transportstyrelsen fakturerar de som nyttjar elvägen en avgift (som sedan vidare distribueras myndigheterna emellan). Dessa slutsatser har framkommit genom avstämning med Arbetspaketet Finansierings- och genomförandeförmer. Övriga förutsättningar har framkommit från externa källor samt antaganden från EY.

Givet projektets natur och ovan beskrivna avgränsningar, så har vi nedan beaktat de centrala skatterelaterade frågeställningarna under bygg- som driftskedet. För en precis skattebedömning krävs att varje skede analyseras utifrån dess särskilda omständigheterna (t.ex. vilken verksamhet de upphandlade entreprenörerna bedriver). Våra bedömningar avser således de generella beaktningarna som bör tas hänsyn till och bör analyseras vidare.

2 Mervärdesskattens grunder

2.1 Momspliktig omsättning och beskattningsbar person

Enligt 1 kap. 1 § 1 st. mervärdesskattelagen (1994:200) (ML), ska moms betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (4 kap. 1 § 1 st. ML). Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör (4 kap. 1 § 2 st. ML).

Beskattningsbara personer ska således fakturera sina varor och tjänster med moms och redovisa in motsvarande belopp till Skatteverket. Momsen redovisas till Skatteverket som utgående moms i den beskattningsbara personens momsdeklaration. Som framgår av ovan så är utgångspunkten att all försäljning av varor och tjänster är momspliktiga, under förutsättning att de inte är undantagna moms i 3 kap ML. Exempel på tillhandahållanden som är undantagna moms är omsättning av fastighet (3 kap 2 § ML) och bank-och finansieringstjänster (3 kap 9 § ML).

2.2 Avdragsrätt för moms

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet (momsskyldighet) får också göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten (8 kap 3 § ML). För att medges avdragsrätt för ingående moms ska det finnas en tydlig koppling till den momspliktiga verksamheten, dvs till utåtriktade momspliktiga transaktioner eller att kostnaderna är hänförliga till den beskattningsbara personens generella verksamhet som en del av deras allmänna omkostnader (under förutsättning att den beskattningsbara personen till viss del bedriver momspliktiga verksamhet). Om en beskattningsbar person tillhandahåller varor eller tjänster som är undantagna moms så föreligger ingen avdragsrätt för moms på kostnader hänförliga till dessa tillhandahållanden och utgör de en stor del av den beskattningsbara personens verksamhet kan det också påverka avdragsrätten för moms på allmänna omkostnader.

2.3 Omvänd betalningsskyldighet

Vissa tillhandahållanden innebär att köparen ska redovisa den utgående momsen, istället för att den faktureras och redovisas av säljaren. Detta benämns omvänd betalningsskyldighet/skattskyldighet och kommer att behandlas mer specifikt nedan i avsnittet om byggtjänster. Även om säljaren inte tar ut moms på dessa försäljningar är det fortfarande momspliktiga transaktioner och kan därför föranleda avdragsrätt på ingående moms på kostnader hänförliga till momspliktiga tillhandahållanden. Vid omvänd betalningsskyldighet är det viktigt att säljaren efterlever de särskilda uppställda fakturakraven. När omvänd betalningsskyldighet föreligger ska säljaren inte debitera någon moms. Säljaren ska då hänvisa till omvänd betalningsskyldighet och referera till köparens momsregistreringsnummer på sin faktura, i enlighet med 11 kap 8 § ML.

2.4 Staten och kommuner

Staten och kommuner anses som beskattningsbara personer om de bedriver ekonomisk verksamhet. Detta är under förutsättning att verksamheten inte är ett led i myndighetsutövning (4 kap. 6 § 1 st. 1 ML). Bestämmelsen tillämpas dock inte om det skulle innebära en snedvridning av konkurrensen (4 kap 7 § ML). Att sådana transaktioner inte ska ses som momspliktiga omsättningar regleras även i artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet (EG) nr 2006/112/EG som anger att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

Staten ska beaktas som *ett* skattesubjekt och det ska inte debiteras moms på försäljningar mellan statliga myndigheter. Varor och tjänster som tillhandahålls kommuner och andra beskattningsbara personer ska dock faktureras med moms (om det inte är som en del av myndighetsutövning). Statliga myndigheter har ingen avdragsrätt för ingående moms på kostnader, men har generellt sett rätt till avräkning av moms i ett statligt kompenationssystem. Myndigheten i fråga måste dock uppfylla särskilda förutsättningar för att beviljas kompenation av ingående moms. Dessa villkor inbegriper att inköpet måste vara för myndighetens verksamhet, att inköpet inte avser utgifter för representation eller liknande ändamål, att den ingående momsen på inköpet inte omfattas av något avdragsförbud enligt 8 kap. 9 § första stycket 1, 3 eller 4 eller 10, 15 eller 16 § ML, att momsen ska ha debiterats eller, vid omvänd skattskyldighet, ha beräknats enligt ML och att, om det är säljaren som är skattskyldig för omsättningen enligt ML, momsen ska vara specificerad i fakturan eller, då förenklad faktura tillämpas, vara möjlig att beräkna.

Det kan också noteras att affärsverk är en organisationsform som juridiskt är en del av staten. De affärsdrivande verken ingår inte i skattesubjektet staten (1 kap. 16 § första meningen ML). Ett statligt affärsverk är därmed skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som bedrivs av verket (6 kap. 6 § ML).

Kommuner ses som olika skattesubjekt men enheter inom en kommun ingår i samma organmomsmässigt. Kommuner har också rätt till återbetalning eller avdrag för ingående moms på deras kostnader under vissa förutsättningar. Om kommunen inte bedriver momspliktig verksamhet kan de ha rätt till momskompensation genom lag (2018:1725) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner [...] m.m. Om kommunen bedriver momspliktig verksamhet har den dock rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med ML:s regler om avdragsrätt.

Även då staten i aktuellt fall till synes kommer att äga, bygga och driva elväg är det för eventuella framtida scenarion möjligt att exempelvis kommuner eller affärsverk kommer vara en del av elvägshanteringen, varför även dessa kommenteras.

3 Fastigheter

3.1 Mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet

Transaktioner som rör fastigheter styr av särskilda regler från ett momsperspektiv. För att veta hur byggnation av, och installationer i samband med, en elväg ska hanteras momsmässigt är det därför viktigt att bedöma huruvida arbetena kan anses kopplade till fastighet. I 1 kap 11 § ML framgår att den momsmässiga definitionen av fastighet definieras i enlighet med artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Av denna artikel framgår att en fastighet avser följande:

- a) Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.
- b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.
- c) Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.
- d) Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.

Tolkningen av vad som utgör fastighet i ett momshänseende ska göras oberoende av civilrättsliga regler om äganderätt eller om fastighetsindelning. Det är inte nödvändigt att äganderätt och besittningsrätt faktiskt innehas av någon. Det är tillräckligt att det är möjligt att äga eller besitta egendomen.

Mot bakgrund av ovan står det klart att byggnation och installation i samband med elväg kommer att innebära arbeten kopplade till det som momsmässigt utgör, och som kan komma att bli, fastighet. Följaktligen kommer det momsmässiga reglerna avseende fastigheter bli tillämpliga.

3.2 Upplåtelse av fastighet

Eftersom elvägarna ska byggas, och åtgärder således kommer att utföras, på det som momsmässigt anses utgöra fastigheter, kan det vara viktigt att beakta hur eventuella transaktioner med dessa fastigheter ska hanteras. Detta kan avse såväl fastighet där väg finns samt anslutande fastigheter i närheten av vägen. Det är inte helt klarlagt om Trafikverket kommer att upplåta marken till någon tredje part för att bygga elvägarna eller om, och i vilken omfattning, kringliggande fastigheter kan komma att påverkas.

Upplåtelse av fastighet är som huvudregel undantaget från moms (3 kap 2 § ML). Det finns dock undantag från detta där viss upplåtelse är momspliktig. Av 3 kap. 3 § 1 st. 9 ML följer exempelvis att upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel mot ersättning utgör en skattepliktig omsättning.

Då upplåtelse av fastighet i regel inte är momspliktig verksamhet finns det ingen avdragsrätt för ingående moms på kostnader kopplade till fastigheten. Det är därför vanligt att hyresvärdar blir s.k. frivilligt skattskyldiga för uthyrningen av fastigheten (3 kap 3 § ML). Genom frivillig skattskyldighet kan hyresvärden debitera moms på hyresfakturan och därigenom skapa en momspliktig verksamhet som ger rätt till avdrag för ingående moms. Detta förutsätter dock generellt, bland annat, att hyrestagaren bedriver momspliktig verksamhet på fastigheten. Vid uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund och samordningsförbund behöver dock denna hyresgästs verksamhet inte medföra skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML för att frivillig skattskyldighet ska kunna tillämpas.

3.3 Överlåtelse av fastighet

I likhet med upplåtelse av fastighet så är försäljning av fastighet också en från moms undantagen omsättning (3 kap 2 § ML). Det ska därför inte debiteras någon moms på köpeskillingen. Vid överlåtelsen ska säljaren ställa ut jämkningshandlingar till köparen som reflekterar hur moms har hanterats på investeringar till fastigheten. Jämkningshandlingarna ska visa hur mycket moms som dragits av och på vad. Köpare kan efter köpet av fastigheten bli jämkningsskyldiga (antingen för att dra av moms eller återbetala tidigare avdragen moms).

Då överlåtelse av fastighet är en momsfri försäljning föreligger det som regel ingen avdragsrätt för ingående moms. Kommuner och staten har dock möjlighet till återbetalning av moms genom respektive kompenationssystem.

4 Arbete på fastighet - byggtjänster

4.1 Bakgrund

Då arbetet med elvägarna kommer utföras på fastighet, finns det specialregler att beakta avseende momshanteringen av byggtjänster. Som ovan nämnt, är tillhandhållandet av vissa varor och tjänster föremål för omvänd beskattning. Bakgrunden till detta är att det inom vissa branscher har funnits ett utbrett fusk med momshanteringen. Genom att förflytta ansvaret för redovisningen av momsen till köparen har man hittat ett effektivt verktyg för att förhindra att säljare underlåter att redovisa in utgående moms på tillhandahållanden.

På förekommen anledning har det därför sedan 2007 tillämpats omvänd skattskyldighet på tillhandhållandet av byggtjänster under vissa förutsättningar. Om byggtjänster tillhandhålls till ett *byggbolag* är tillhandahållandet av tjänsterna föremål för omvänd skattskyldighet och ska därför faktureras utan moms.

4.2 Begreppet ”inte endast tillfälligt”

Ett byggbolag är ur ett momsperspektiv en beskattningsbar person som inte endast tillfälligt tillhandhåller byggtjänster. För att anses *inte endast tillfälligt sälja byggtjänster* finns det inget krav på att den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet är att sälja byggtjänster. Det är därför möjligt att ses som ett byggbolag även om det är en sidoverksamhet. Enligt Skatteverkets ställningstagande ”*Uttrycket inte endast tillfälligt vid omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn*”, dnr. 131 704433-08/111, ska följande faktorer beaktas:

- om tjänsterna erbjuds och omsätts regelbundet
- om sådana tillhandahållanden utgör en beskattningsbar persons huvudsakliga verksamhet
- om det är en udda företeelse i verksamheten under en begränsad tid
- antalet uppdrag
- uppdragens omfattning.

Av ovannämnda ställningstagande framgår att Skatteverket anser att ett projekt som varar i 6 månader omfattas av den nedre gränsen för vad som faller inom begreppet ”inte endast tillfälligt”. Pågår ett projekt längre tid än så är det därför sannolikt att man utgör ett byggföretag, under förutsättning att tjänsterna man tillhandhåller kvalificerar som ”byggtjänster” momsmässigt.

4.3 Tjänster som omfattas

Vad som avses med byggtjänster framgår av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML och utgörs av:

- Mark- och grundarbeten
- Bygg- och anläggningsarbeten

- Bygginstallationer
- Slutbehandling av byggnader
- Uthyrning av bygg- och anläggningsmaskin med förare
- Byggstädning
- Uthyrning av arbetskraft för ovanstående tjänster

Det ska härvid särskilt noteras att vid uthyrning av bygg-och anläggningsmaskiner så måste dessa hyras ut med förare för att de ska omfattas av omvänd skattskyldighet. Maskiner som hyrs ut utan förare anses inte som byggtjänster ur ett momsperspektiv. Uthyrning av arbetskraft måste avse arbetskraft som utför de tjänster som anges ovan. Arbetskraft som ska utföra övriga tjänster omfattas inte av dessa regler.

4.4 Ett eller flera tillhandahållanden

För det fall flera olika varor och/eller tjänster tillhandahålls tillsammans, måste det fastställas om detta avser ett eller flera tillhandahållanden. Detta är avgörande för bedömningen av hur momsen ska hanteras på det som säljs. Som utgångspunkt ska alla leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ses som separata transaktioner. Med detta avses att de inte ska ses som *ett sammansatt tillhandhållande* om det inte vore onaturligt eller konstlat att dela upp dem. Om varorna/tjänsterna ska ses som *ett* tillhandhållande så är enbart en av varorna/tjänsterna som tillhandhålls det huvudsakliga tillhandhållandet till vilket de övriga är underordnade. Momsen ska tillämpas i enlighet med de regler som är relevanta för det huvudsakliga tillhandhållandet.

Vid tillhandhållande av byggtjänster har man ansett att varor som levereras tillsammans med byggtjänster ska anses underordnade byggtjänster. Dessa varor ska således också omfattas av den omvända skattskyldigheten. Det kan dock finnas undantag till detta (se nedan avsnitt 5.1 om leverans av el). Varor som tillhandhålls separat från byggtjänster ska dock inte omfattas av reglerna för omvänd skattskyldighet.

4.5 Staten och byggtjänster

Det är vanligt att staten, dvs genom myndigheter, köper in byggtjänster från entreprenörer. För att utgöra ett ”byggföretag” i momshänseende krävs att köparen är en beskattningsbar person. Staten är inte ett företag och kan därför inte benämnas som ett ”byggföretag” eller ”byggbolag” men staten bedriver självständig ekonomisk verksamhet och ses därför som en beskattningsbar person. Skatteverket har i ställningstagandet ”*Staten och bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för inköp av byggtjänster; mervärdesskatt*”, dnr 8–1148780, angett att staten är en sådan beskattningsbar person för vilken omvänd skattskyldighet vid inköp av byggtjänster blir tillämplig, då staten inte endast tillfälligt tillhandhåller byggtjänster. Skatteverket nämner dessutom i ställningstagandet att Trafikverket är en myndighet som inte endast tillfälligt tillhandhåller byggtjänster i sin verksamhet.

För underentreprenörer som säljer byggtjänster till en statlig myndighet innebär det att omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Detta gäller oavsett om inköpet sker till myndighetens ekonomiska eller icke-ekonomiska verksamhet eller om inköpen ska användas i statens myndighetsutövande verksamhet. Detta innebär att det bör finnas ett kontrollsystem för hantering av de fakturor som ställs ut i samband med byggnation och installation kopplat till uppförandet av elväg, exempelvis för att staten ska kunna uppfylla aktuella villkor för kompensation av moms på kostnaderna.

Det ska noteras att vid tillhandhållande av byggtjänster till en kommun så presumeras det inte att kommunen inte endast tillfälligt tillhandhåller byggtjänster. Det måste därför avgöras från fall till fall om kommunen är en sådan beskattningsbar person som uppfyller kraven för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas.

4.6 Investeringar på annans fastighet

Eftersom det kan finnas andra fastigheter som inte ägs av Trafikverket som kan påverkas av byggnationen av elvägar är det viktigt att beakta momskonsekvenserna för den fastigheten. En beskattningsbar person kan ha rätt till avdrag för ingående moms avseende investeringar som utförts på en fastighet som tillhör någon annan och som kan komma någon annan till nytta, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan inköpet och den beskattningsbara personens momspliktiga verksamhet (se t ex EU-domstolens dom C-132/16 Iberdrola). Detta innebär att staten skulle kunna kompenseras för momskostnader som avser investeringar på en annan persons fastighet.

5 Drifts och intäktsfas

5.1 Försäljning av el

Som vi förstår det kommer el att säljas för att komma de som laddar sina fordon vid transport på aktuell elväg till godo. Hanteringen av varor och tjänster skiljer sig åt från ett momsperspektiv. Därför måste en grundläggande distinktion mellan vara och tjänst göras för att kunna fastställa momseffekterna vid elförsäljningen.

El definieras i momslagen som en vara (1 kap 6 § ML). Det innebär att den som tillhandhåller el tillhandhåller varor och måste därför beakta ML:s omsättningslandsregler för varor. Enligt 5 kap 2 § 1 st. 2 framgår att som utgångspunkt är en vara omsatt inom Sverige om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen. För gas, el, värme och kyla (som alla utgör varor ur ett momsperspektiv) är dock transporten inte den avgörande faktorn vid bedömning av omsättningslandet.

Om el säljs till en beskattningsbar återförsäljare är elen omsatt i Sverige om den beskattningsbara återförsäljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet här eller en fast etablering i Sverige till vilken elen tillhandhålls (5 kap 2 c § ML). Enligt 5 kap 2 c § 4 st. är en beskattningsbar återförsäljare en beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas, el, värme eller kyla består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Om el inte säljs till en beskattningsbar återförsäljare, så är elen omsatt i Sverige om köparens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige och omsättningen inte omfattas av 2 c § (5 kap 2 d §). Om elen inte helt förbrukas av köparen, ska den återstående delen av elen ändå anses ha använts och förbrukats i Sverige, om köparen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket elen levereras. Om köparen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, ska elen anses omsatt i Sverige, om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet (5 kap 2 d § 2 st.).

För det fall staten kommer att sälja el i samband med nyttjandet av elväg kommer detta således att utgöra momspliktiga transaktioner och utgående moms ska tas ut. Det kan också noteras att exempelvis upplåtelse av elväg kan anses som momspliktigt om det utgör en del av, och är underordnat, tillhandahållandet av el.

5.2 Elinstallation med leverans av el

Som nämnts i avsnitt 4.4 så är utgångspunkten att när en entreprenör tillhandhåller byggtjänster så anses de varor som de tillhandhåller i samband med byggtjänsterna som underordnade byggtjänsterna. Om en entreprenör i samband med att de utför elinstallationer levererar el till en köpare ses hela leveransen som tillhandhållande av byggtjänst, under vissa förutsättningar.

Om entreprenören som utför elinstallationen också äger elledningar fram till en viss leveranspunkt och tar ut en anslutningsavgift för elen av köparen, kan tillhandahållandet istället anses utgöra en leverans av el med underordnad installation. Hela leveransen ska då behandlas som en leverans av vara och inte

tillhandhållande av en tjänst. Leverantören ska därför under de förutsättningarna fakturera köparen med moms (under förutsättning av försäljningen av elen är omsatt i Sverige, se ovan) även om köparen kan anses utgöra ett ”byggbolag” ur momshänseende. Som ovan nämnt är momsen en transaktionsbaserad skatt och leverantören kan därför behöva tillhandhålla vissa installationer med omvänd skattskyldighet och vissa med moms beroende på vad som tillhandhålls, och till vem.

5.3 Avgifter i samband med upplåtelse av elväg

När elvägarna är färdiga kommer Transportstyrelsen ansvara för avgifter i samband med att vägen används.¹ Avgiften benämns ”brukaravgiften” och är närmast att jämföra med andra infrastrukturavgifter eller vägtullar.

6 En specifik momsbedömning

6.1 Elvägar och den momsmässiga fastighetsdefinitionen

I den momsmässiga definitionen av fastighet, som framgår av stycke 3.1 ovan, är det punkt a) ”*varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta*” samt punkt b) ”*varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet*” som blir mest relevanta i detta avseende. Trafikverket äger idag sträckan längs E22 där arbetet ska utföras. Vägen kan otvetydigt ses som fastighet ur ett momsperspektiv då det utgör en bestämd del av jorden. Som framgår av punkt a, är det en bred definition som även omfattar det som finns under marken t.ex. olja och mineraler, men även träd och andra växter innan de avlägsnas från sina rötter eller från jorden. Den marken som staten, genom Trafikverket, ska äga utgör därför fastighet ur ett momsperspektiv och momsmässiga regler avseende fastigheter måste således beaktas. I det avsedda arbetet är det sannolikt byggtjänster som ska beaktas.

6.2 Upplåtelse eller överlåtelse av fastighet

Utifrån de omständigheter som vi har tagit del av framgår det inte om Trafikverket avser att upplåta hela eller delar av sträckan till en annan part under byggnationen av elvägen eller när arbetet är utfört. Det är möjligt att det i framtiden kan bli aktuellt med en upplåtelse av elvägarna till en annan part som hanterar driften av elvägarna. Det är därför viktigt att beakta momsreglerna avseende upplåtelse och överlåtelse av fastighet och erinras om att detta, som huvudregel, är från moms undantagna transaktioner. Vid överlåtelse av fastighet är det viktigt att beakta jämningsreglerna och säkerställa att korrekta jämningshandlingar överläts till en potentiell köpare.

För det fall att fastigheter överläts till en köpare som sedan upplåter fastigheten till staten så är det möjligt att tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning till staten eller kommuner.

6.3 Byggtjänster

Trafikverket kommer upphandla byggnationen av elvägarna från en självständig entreprenör. I vår mening är det sannolikt att entreprenören skulle kunna utgöra ett byggbolag ur momshänseende vid byggnation av elvägar.

Det är troligt att entreprenören köper in tjänster som omfattas av reglerna för omvänd skattskyldighet (t.ex. mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten samt arbetskraft för att utföra detta arbete). Då staten, dvs Trafikverket, ses som en beskattningsbar person som omfattas av reglerna för omvänd skattskyldighet så kommer entreprenören i praktiken köpa in och sälja vidare tjänster till ett ”byggbolag”. De tjänster som entreprenören köper in från underentreprenörer som utför detta arbete ska därför inte faktureras till entreprenören med moms utan med en hänvisning till omvänd

¹ ”Regler för statliga nätverk”, SOU 2021:73, s. 91.

betalningsskyldighet/omvänd skattskyldighet. Entreprenören ska i sin tur tillhandhålla dessa tjänster till staten med omvänd skattskyldighet.

Det är viktigt att dessa regler hanteras korrekt då de är obligatoriska när kraven är uppfyllda. Om underentreprenörer fakturerar entreprenören med moms för vilket entreprenören gör avdrag i sin momsdeklaration så har entreprenören sannolikt gjort ett felaktigt avdrag för den ingående momsen. Den utgående momsen som underentreprenören fakturerat utgör felaktigt debiterad moms. Det föreligger ingen avdragsrätt för felaktigt debiterad moms. Om Skatteverket granskar denna hantering skulle de sannolikt neka avdraget och påföra entreprenören ett skattetillägg om 20 % av den felaktigt avdragna momsen.

För att undvika felaktiga avdrag för ingående moms bör entreprenören be underentreprenörer ställa ut kreditnotor av de gamla fakturorna och upprätta nya fakturor utan moms med hänvisning till omvänd betalningsskyldighet. De nya fakturorna ska utgöra tillräckligt underlag för entreprenörens hantering av momsen (under förutsättning att de är korrekta).

Om entreprenören i sin tur felaktigt debiterar utgående moms på fakturor till Trafikverket (för ovannämnda tjänster) så finns det ingen risk för entreprenören ur ett momsperspektiv, under förutsättning att den felaktigt debiterade momsen redovisas in till Skatteverket. Däremot bör entreprenören kreditera fakturorna och ställa ut nya fakturor som uppfyller kraven för omvänd skattskyldighet.

Att entreprenören fakturerar Trafikverket korrekt (dvs med omvänd skattskyldighet) är också *synnerligen* viktigt för Trafikverket. Trafikverket kompenseras för ingående moms genom det statliga kompensationsystemet för moms, men detta förutsätter att momsen är korrekt debiterad enligt ML. Om entreprenören felaktigt fakturerar Trafikverket med moms finns det en risk att Trafikverket inte kan kompenseras för den felaktigt debiterade momsen. Den blir således en kostnad för Trafikverket, om inte entreprenören krediterar fakturorna och ställer ut nya korrekta fakturor utan moms. Det är således viktigt att momshanteringen av byggtjänster hanteras korrekt i varje led.

6.4 Tillhandhållande av el

Om en elleverantör tillhandhåller el i samband med installation av elledningar är det viktigt att den upphandlande entreprenören bedömer om detta ska ses som en leverans av vara, dvs el med underordnad installation, eller om detta är en byggtjänst med underordnad vara. En felaktig momshantering kan leda till att utgående moms påförs i efterhand eller att köparen nekas avdrag för ingående moms. Eventuella felaktiga fakturor måste krediteras och nya korrekta fakturor måste ställas ut.

När elvägen tagits i bruk så kommer Trafikverket köpa in el från en elleverantör. Momshanteringen kan skilja sig åt beroende på om köparen är en beskattningsbar återförsäljare eller inte. I detta fall kan elleverantören vara både en svensk och en utländsk beskattningsbar person. Det avgörande för momshanteringen av elen är dock köparens status. Trafikverket är som statlig myndighet en beskattningsbar person i Sverige. Det har därför ingen betydelse om Trafikverket är en beskattningsbar återförsäljare eller inte då elen alltid anses vara omsatt och ska beskattas i Sverige, antingen då Trafikverket (som beskattningsbar återförsäljare) är etablerad i Sverige eller för att elen konsumeras i sin helhet i Sverige.

6.5 Avgifter för att nyttja vägen

Som ovan nämnt anses dock inte staten bedriva momspliktiga verksamhet om de agerar i ett led av sin myndighetsutövning. Vägtullar och infrastrukturavgifter anses utgöra en del i en myndighetsutövning

om de debiteras av ett offentligt organ.² Av ”Regler för statliga nätverk”, SOU 2021:73, s. 194 anges följande:

”Statens tillhandahållande av elvägar avser ett statligt åtagande på samma sätt som ansvaret för annan transportinfrastruktur. Utbyggnaden avser statliga vägar där staten är väghållare och ska finansieras från statsbudgeten och utgör ett offentligt monopol, och bör enligt utredningens bedömning falla under begreppet myndighetsutövning.”

Utredningen framhåller att brukaravgifter som debiteras för användning av elvägar således också bör ses som avgifter som debiteras i led av myndighetsutövning. Sådana avgifter ska därför inte inkludera någon moms.

Det finns dock ett undantag i 4 kap. 7 § första stycket 1 ML som innebär att en verksamhet ska ses som yrkesmässig, om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Detta innebär att om elvägar anses, eller i framtiden kommer att anses, konkurrera med exempelvis laddningsstationer för fordon eller annan laddningsinfrastruktur på ett sådant vis att betydande snedvridning av konkurrensen uppstår, kommer brukaravgifter istället anses vara yrkesmässig och momspliktig. Detta kan behöva undersökas närmare, exempelvis med anledning av utvecklingen på området och eventuella kommande marknadsaktörers framtida tillhandahållanden.

6.5.1 Avgifter för leverans av el

Brukaravgifter ska inte faktureras med moms under förutsättning att de inte ses som underordnade leveransen av el.³ Trafikverket ska köpa elen från elleverantörer och det är Trafikverket som förser elvägarna med el. Brukaravgiften definieras som en avgift för att använda elvägen⁴ och ska beräknas utifrån bl.a. driftskostnader och ersättning för förbrukad el som ska motsvara kostnaden för inköp av levererad el, inklusive kostnader för administration av inköp och leverans av el.⁵

En momsmässig bedömning måste således göras från fall till fall om brukaravgiften ska ses som en avgift för att Trafikverket tillhandhåller elen. Om elen anses vara det huvudsakliga tillhandhållandet så anses det, enligt ovan nämnda utredning, inte vara ett led i myndighetsutövning. Det är då sannolikt att brukaravgiften ska faktureras med moms. En liknelse kan i detta hänseende göras till laddstolpar eller laddstationer, som i praktiken blir alternativet till en elväg. I det sammanhanget kan elen, i många sammanhang, anses vara den huvudsakliga leveransen till vilka övriga tjänster (kartor med laddstolpar, lista med laddstolpars tillgänglighet etc) anses vara underordnade.⁶ Detta bör undersökas närmare när det fastställs hur hanteringen ska ske.

6.6 Fakturering av avgifter mellan myndigheter

Även om Transportstyrelsen ska fakturera brukaravgiften till de som nyttjar vägen så ska Trafikverket i sin tur fakturera brukaravgiften av Transportstyrelsen. Det framgår inte av utredningen om Transportstyrelsen enbart förmedlar brukaravgiften till Trafikverket eller om Transportstyrelsen även tar ut en avgift för t.ex. administrering av avgiftsinhämtningen. Brukaravgiften i sig är inte momspliktig men administrativa avgifter är som huvudregel momspliktiga. Som ovan nämnts så ses staten dock som ett rättssubjekt och avgifter för utförda tjänster ses därför inte som momspliktiga omsättningar mellan Trafikverket och Transportstyrelsen. Eventuella avgifter i samband med driften av elvägen mellan myndigheter ska därför faktureras utan moms.

² SOU 2021:73, s. 193.

³ SOU 2021:73, s. 195.

⁴ SOU 2021:73, s. 29.

⁵ SOU 2021:73, s. 30.

⁶ Mervärdesskattekommitteen, 113e möte 3 June 2019 (Document A taxud.c.1(2019)6589787 – 972).

7 Inkomstskatt

7.1 Sammanfattning

I egenskap av att vara en myndighet utgör Trafikverket en del av staten. Staten är helt undantagen från inkomstskattskyldighet. Några inkomstskattemässiga konsekvenser för Trafikverket bör därmed inte uppstå som en följd av Trafikverkets upphandling (genom entreprenörer), installation och drift av elvägar.