

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

19.1 Allmänt

Med byggnadsverksamhet förstås i princip att i en yrkesmässig verksamhet tjänst utförs på något som enligt ML utgör fastighet. Sådan verksamhet kan bedrivas utåtriktad, för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa. Den utåtriktade verksamheten (entreprenadtjänsterna) beskattas som tillhandahållande av byggtjänster. Byggande i egen regi blir i vissa fall föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Sådan uttagsbeskattning omfattar då både egenproducerade byggtjänster och förvärvade sådana när de avser egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Samtidigt föreligger avdragsrätt enligt allmänna regler både för ingående moms på material och för ingående moms avseende förvärvade byggtjänster.

Om uttagsbeskattning inte ska ske enligt ovan kan i stället sådan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML såsom vid t.ex. fastighetsförvaltning. Med fastighetsförvaltning förstås bl.a. att byggnadsarbeten, underhåll, städning och annan fastighetsskötsel utförs på fastighet. Även den som i egen regi utan att bedriva utåtriktad byggnadsverksamhet låter uppföra byggnad för försäljning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt reglerna för fastighetsförvaltning. Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning m.m. omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för förvärvade byggtjänster. Förutsättning för uttagsbeskattning enligt nämnda lagrum är att tjänsterna utförs på en egen fastighet som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet och att nedlagda lönekostnader inkl. sociala kostnader under beskattningsåret överstiger 150 000 kr. Den kategori som främst blir föremål för beskattning enligt reglerna om fastighetsförvaltning är bostadsuthyrningsföretag, banker, försäkringsbolag och andra som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Vid byggnadsverksamhet och fastighetsförvaltning uppkommer frågor om bl.a. följande

- verksamhetens art, dvs. om den kan karaktäriseras som byggnadsverksamhet eller är att anse som fastighetsförvaltning,
- vad som förstås med fastighet,
- omfattningen av begreppet byggtjänst,
- skatteplikt för förskott och a conton,
- tidpunkt för slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd,
- om betalningar kan betraktas som utlägg för beställaren och därmed vara undantagna från skatteplikt,
- skatteplikt för skadestånd och viten,
- redovisning vid konkurs,
- skatteplikt för erlagda räntor,
- uttagsbeskattning vid byggnadsverksamhet,
- uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning.

Inom byggnadsbranschen finns även anledning att uppmärksamma frågan om en verksamhet ska anses som anställning eller som näringsverksamhet. De aktuella bestämmelserna rörande denna fråga behandlas i avsnitt 8.

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

När en utländsk företagare omsätter byggtjänster till en i Sverige momsregistrerad köpare blir köparen i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna.

Se vidare avsnitt 11.3.1.

19.2 Fastighetsbegreppet

Det fastighetsbegrepp som tillämpas i ML ansluter sig i princip till vad som enligt jordabalken (JB) räknas som fast egendom. Vissa avvikelser förekommer dock. I det följande presenteras först JB:s regler och därefter ML:s regler.

Tredimensionell fastighetsindelning

Den 1 januari 2004 infördes nya regler om så kallad tredimensionell fastighetsindelning. Detta innebär att fastigheter i vissa fall ska kunna avgränsas också i vertikalplanet, dvs. i höjd- och djupled. Syftet är att skapa bättre förutsättningar för sådant fastighetsutnyttjande där olika verksamhetsutövare utnyttjar skilda plan inom en fastighet (s.k. tredimensionellt fastighetsutnyttjande). En fas-

tighet ska alltså i fortsättningen inte behöva omfatta någon mark.

19.2.1 Jordabalken

Fast egendom är jord

Enligt 1 kap. 1 § JB är fast egendom jord. Jorden är indelad i fastigheter. En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastighet hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten. Vad som har tillförts en byggnad räknas i princip som tillbehör till byggnaden om det är ägnat till stadigvarande bruk för denna. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av byggnaden där det finns. Bestämmelserna om vad som är tillbehör till fastigheten återfinns i 2 kap. JB. Sådana tillbehör indelas i följande tre grupper

- fastighetstillbehör (2 kap. 1 § JB),
- byggnadstillbehör (2 kap. 2 § JB),
- industritillbehör (2 kap. 3 § JB).

19.2.2 Fastighetstillbehör

Byggnad/Stängsel

Av 2 kap. 1 § JB framgår följande:

Till fastighet hör byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts inom fastigheten för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter och naturlig gödsel. Dessa tillbehör tillhör fastigheten endast i de fall de tillförts fastigheten av fastighetsägaren (jfr 2 kap. 4 § JB).

Till fastighet hör även sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och icke hör till den fastighet där den finns. Detsamma gäller i fråga om ledning för vilken beviljats ledningsrätt, om vid förrättning enligt ledningsrättslagen (1973:1144) förordnats att rätten ska höra till fastigheten.

Till byggnad hänförs bl.a. murar, broar och bryggor. En husliknande anläggning betraktas som byggnad även när den är belägen under jordytan, exempelvis kiosker och stationsanläggningar vid tunnelbanor.

Stadigvarande bruk

Byggnad räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk. Tillfällig byggnad anses således inte utgöra fastighet.

EG-dom: Provisoriskt uppförda byggnader

EG-domstolen har i målet C-315/00 Maierhofer uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp. En upplåtelse av nedmonterbara prefabricerade byggnader,

som inte med lätthet kan flyttas, utgör enligt domstolen uthyrning av fastighet. Domstolen framhåller även att det saknar betydelse om byggnaderna ska avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark och om tillhandahållandet omfattar både mark och byggnad eller endast byggnaden. Begreppet tillfällig byggnad får därmed från momssynpunkt en delvis ändrad innebörd. Med tillfällig byggnad bör avses annan flyttbar byggnad som med någorlunda grad av säkerhet kan bedömas stå på fastigheten mindre än fem år. Byggnad som är mer än fem år bör inte betraktas som tillfällig annat än undantagsvis. Detta kan vara fallet om det är uppenbart att byggnaden kommer att tas bort inom de närmaste åren. Exempel på sådana tillfälliga byggnader är flyttbara baracker, manskapsbodas och tillfälligt uppförda skjul och kojor. Som framgår av ovanstående avgörande i EG-domstolen är dock konstruktionen det som i första hand är avgörande för om fråga ska anses vara om tillfällig byggnad ("inte med lätthet kan flyttas") och inte tidsaspekten. En sammanvägning av faktorerna får därför göras i det enskilda fallet.

Det är inte nödvändigt att en byggnad har blivit sammanfogad med marken. Som byggnad räknas således en oljecistern av plåt som inte är fästad vid marken utan som hålls kvar av sin egen tyngd.

Ledning

Till ledning räknas alla slag av yttre ledningar vare sig de är avsedda för elektricitet, gas, vatten eller annat. Ledningar som är dragna i en byggnad hänförs till byggnadstillbehör.

Annan anläggning

Andra slag av anläggningar är t.ex. vissa transportanordningar såsom räls och syllar och i mark anbragta föremål för stadigvarande bruk, samt fotbollsmål, fasta bänkar och lekställningar. Ytterligare exempel på anläggningar är cisterner och källare, i den mån dessa inte räknas som byggnader.

19.2.3 Byggnadstillbehör

Stadigvarande bruk

Av 2 kap. 2 § JB framgår följande:

Till byggnad hör sådan fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.

I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad, såvitt angår

1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,
2. butiklokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
4. ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,
5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.

**Skilda fastigheter
men en byggnad**

Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter, hör ett sådant föremål som nämns ovan till den del av byggnaden där det finns.

**Reservdel/
dublett**

Reservdel och dublett till föremål som avses i 2 kap. 2 § 1 st. eller 2 st. JB hör ej till byggnaden.

Beträffande reservdel och dublett kan det påpekas att nyckel till fastighet jämte dublett räknas som tillbehör till fastigheten endast när de har anskaffats av fastighetsägaren.

**Typisk inrednings-
detalj**

Allmänt gäller att ett byggnadstillbehör ska framstå som en så typisk inredningsdetalj, att man kan anta att även en ny ägare eller nyttjare av byggnaden med samma huvudsakliga inriktning av byggnadens användning har bruk för byggnadstillbehöret. Även vad som är ägnat till stadigvarande bruk för en del av en byggnad ska anses utgöra byggnadstillbehör.

**Ändamåls-
gemenskap**

Tillbehöret ska vidare ha blivit anbringat i ett sådant samband med byggnaden som svarar mot tillbehörets ändamålsgemenskap med byggnaden. Om varor av denna typ lagras för framtida installation i en byggnad medför detta inte att de får karaktär av byggnadstillbehör.

En exklusiv inredning, som bara är avsedd att tjäna ett mera tillfälligt behov, anses inte som byggnadstillbehör.

**Tillfällig bort-
montering pga.
reparation**

Tillbehör som tillfälligt tas bort från en byggnad, exempelvis för reparation, förlorar inte sin egenskap av tillbehör till byggnad.

19.2.4 Industritillbehör

Enligt 2 kap. 3 § JB hör till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet:

utöver vad som följer av 1 och 2 §§ (fastighets- respektive byggnadstillbehör), maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Sådan egendom hör dock inte till

fastigheten, om ägaren har avgett förklaring härom och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten.

2 kap. 3 § JB är underordnad i förhållande till 2 kap. 1 och 2 §§ JB. Anknytningsobjektet är fastigheten som sådan. Som industri-tillbehör räknas även redskap av skilda slag som både används och mestadels förvaras i det fria, exempelvis lyftkranar.

Med industriell verksamhet avses produktion av varor med maskinella hjälpmedel. Något minimikrav beträffande rörelsens storlek och omfattning har inte ställts upp. Hantverk som bedrivs utan maskinell utrustning, reparationsrörelse och laboratorieverk-samhet räknas normalt inte till industriell verksamhet. Så länge fastigheten behåller sin karaktär av att vara inrättad för industriell verksamhet kvarstår fastighetens egenskap av industritillbehör utan hinder av att driften har lagts ned.

19.3 ML:s fastighetsbegrepp

Definition

Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML bl.a. fastighet. Vad som förstås med fastighet enligt ML framgår av 1 kap. 11 § ML. Av praktiska skäl har i ML gjorts en del avvikelser från JB:s fastighetsbegrepp. Dessa avvikelser innebär både utvidgningar och inskränkningar i förhållande till JB.

Verksamhets-tillbehör

Verksamhetstillbehör omfattas också numera av fastighets-begreppet på samma sätt som andra byggnadstillbehör. Genom undantagsreglerna i 3 kap. 3 § ML är dock beskattningskonse-kvenserna vid upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör desamma som tidigare.

Med verksamhetstillbehör förstås enligt 1 kap. 12 § ML:

annan maskin, utrustning eller särskild inredning än indu-stritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksam-het som bedrivs på fastigheten.

Utvidgning

I 1 kap. 11 § ML görs en utvidgning. Som fastighet anses även byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggning som för stadigvarande bruk har anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Detta gäller även för byggnadstill-behör. Även byggnadstillbehör som ägs av annan än byggnadens ägare anses således som fastighet i ML i motsats till JB. Jfr avsnitt 19.2.2.

Inskränkning

Industritillbehör utgör annan vara än fastighet enligt ML. Detta är således en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § 1 p. ML).

**Sammanfattning
fastighets-
begreppet**

Enligt SKV:s uppfattning kan följande sammanfattning göras av vad som omfattas av fastighetsbegreppet enligt ML

- a) jord,
- b) byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter,
- c) fast inredning och annat varmed byggnad försetts, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmaterial och nyckel,
- d) annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industri-tillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

I enlighet härmed räknas i bostad som fastighet även badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling.

Utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande av sådant slag som normalt installeras i bostadsbyggnad räknas som fastighet även om utrustningen tillförts annan byggnad.

Elspis, kylskåp, frysskåp av hushållstyp som installerats exempelvis i sjukhus utgör därför allmänna byggnadstillbehör, medan däremot motsvarande installationer av annan konstruktion som installerats i storkök inom sjukhuset utgör verksamhetstillbehör. Av samma skäl räknas VVS-installationerna i exempelvis badrum i hotellbyggnad som allmänna byggnadstillbehör.

I bilaga 18 anger SKV exempel på vad som utgör byggnads- och verksamhetstillbehör (dvs. fastighet även enligt ML).

19.4 Översikt över fastighetsbegreppet enl. JB, IL och ML

Översikten återfinns i slutet av detta avsnitt.

19.5 Definition av vissa begrepp

Byggtjänst

Numera är endast tjänster vars omsättning undantas från skatteplikt uppräknade i ML. Detta medför att det inte längre finns någon definition i ML av begreppet byggtjänster. Med s.k. byggtjänst bör i princip förstås arbeten som utförs på vad som är att anse som fastighet enligt ML. Som byggtjänst anses därmed tjänst som avser t.ex.

1. projektering, ritning och konstruktion av fastighet,
2. mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,
3. byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt ML, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll eller rengöring.

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel faller däremot inte in under definitionen.

Till skattskyldiga som utför byggtjänster bör således räknas såväl byggnadsföretag, anläggningsföretag som bygghantverksföretag.

Uttag av tjänster avseende fastighet som inte är tillgång i verksamheten bedöms enligt reglerna i 2 kap. 5 § 1 p. ML.

Egen regi och utåtriktad verksamhet

Uttagsbeskattning vid egenregiarbeten inom byggsektorn kan bli aktuellt antingen i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML) eller i fastighetsförvaltning (2 kap. 8 § ML). En förutsättning för att det ska ske enligt reglerna för byggnadsrörelse är att det i verksamheten både tillhandahålls byggtjänster åt andra (entreprenader) och tjänster på egna fastigheter (egenregi). Bedrivs inte någon utåtriktad verksamhet, t.ex. när byggnadsrörelsen endast består av innehav av fastigheter, sker inte någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Uttagsbeskattning kan dock i detta fall aktualiseras enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML avseende fastighetsförvaltning även om tjänsterna är hänförliga till uppförande av fastighet för avyttring.

Byggnadsrörelse

I nuvarande ML finns inte någon definition av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet. Yrkesmässig byggnadsverksamhet knyter an till begreppet byggnadsrörelse. Bedömningen ska göras

utifrån IL:s regler och med en EG-konform tolkning. Se om begreppet byggnadsrörelse ”Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering – del 3”. Någon ändring mot tidigare av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet har dock inte varit avsikten (se prop. 1993/94:99 s. 145).

Före ikraftträdandet av den nuvarande ML krävdes att mer än 5 % av företagets byggnadstjänster skulle vara utåtriktade, dvs. riktade mot utomstående beställare, för att verksamheten överhuvudtaget skulle anses som yrkesmässig byggnadsverksamhet. SKV anser att även ML uppställer krav på att den utåtriktade verksamheten inte får vara av alltför obetydlig omfattning för att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML ska ske.

Byggföretag som har en ringa utåtriktad byggverksamhet bör följaktligen fortfarande anses bedriva såväl verksamhet som medför skattskyldighet (entreprenad) och sådan fastighetsförvaltning som eventuellt medför skattskyldighet enligt 2 kap. 8 § ML. Vad gäller avdragsrätt för ingående moms medför detta att sådan föreligger för den utåtriktade verksamheten (entreprenad) medan däremot att för förvärv till fastighetsförvaltningen föreligger i princip inte avdragsrätt. Företaget bedriver s.k. blandad verksamhet. Beträffande avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet (se avsnitt 15.4).

19.6 Byggnads- och anläggningsentreprenad

Byggnads- och anläggningsentreprenad

Med byggnads- och anläggningsentreprenad menas utförandet av byggtjänster etc. på annans fastighet, dvs. åt någon utomstående. Detta innebär att en entreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. En byggnads- eller anläggningsentreprenad regleras vanligtvis parterna emellan genom ett kontrakt som upprättats med de allmänna standardvillkoren inom byggbranschen (AB 92) som bas.

Utomstående

Med utomstående menas att ett reellt tvåpartsförhållande föreligger. Även då avtalet är mellan koncernbolag, intresseföretag etc. föreligger ett tvåpartsförhållande.

Tjänsterna åt utomstående kan utföras med egna anställda eller med helt eller delvis anlåtande av underentreprenörer. Det måste dock vara fråga om ett verkligt entreprenadåtagande med eget ansvar för entreprenaden. Om uppdraget (avtalet) mera har karaktär av förmedling av tjänster, kan det inte anses vara fråga om yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Skattskyldigheten omfattar även varor i form av byggnadsmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten.

Enligt SKV:s uppfattning ska som byggnads- och anläggningsentreprenad räknas ny-, till- eller ombyggnadsarbeten liksom egentliga reparations- eller underhållsarbeten av fastighet. Detta gäller oberoende av kostnaderna för i entreprenaden ingående egentligt byggmaterial, byggelement och andra varor och oavsett om den skattskyldiges åtagande är att anse som totalentreprenad eller delentreprenad.

19.6.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst

Enligt grundregeln i 7 kap. 2 § ML utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen exkl. moms. Ersättningen bestäms i princip på grundval av avtalet mellan säljare och köpare.

Tillhandahålls byggtjänst till s.k. underpris ska uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 5 § 1 p. ML. Detsamma gäller beträffande entreprenader.

Nettovärdet

Vid uttag av en byggtjänst ska beskattningsvärdet utgöras av nettovärdet. I normalfallet är nettovärdet lika med kostnaden för varan och/eller tjänsten (7 kap. 3 § ML).

Vid uttagsbeskattning av en entreprenad som utförts till s.k. underpris kan beskattningsunderlaget bestämmas till belopp motsvarande vad som skulle varit fallet om det varit egenregiproduktion (jfr avsnitt 19.7).

Fördelning av ersättning

KR i Göteborg har i dom 2003-01-08 (mål nr 2811-2000) bedömt följande omständigheter. Ett byggbolag träffade entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samband härmed överlät bolaget marken till föreningen. Det pris bolaget erhöll för mark översteg vida det pris bolaget samma dag erlagt för marken. Samtidigt understeg entreprenadpriset den kostnad bolaget hade för entreprenaden. SKM godtog inte att marken stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr samtidigt som en betydande förlust uppkom på entreprenaden. KR fann att endast den del av ersättningen som belöpte på marken kunde undantas vid bestämmande av underlaget för utgående moms på entreprenaden.

Utlägg

Vissa utlägg åt beställaren, dvs. kostnader som ligger vid sidan av entreprenadåtagandet, ska brytas ut och inte räknas med i entreprenörens beskattningsunderlag.

Det ska vara fråga om faktiska utlägg i ML:s mening för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det

måste således föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utläggget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. Själva betalningsförpliktelsen ska vara riktad mot beställaren, dvs. faktura eller motsvarande ska vara utställd på beställaren. Kopia av fakturor ska bifogas den faktura entreprenören utställer.

Som exempel på sådana utlägg som utgör faktiska utlägg och därmed inte behöver tas med i entreprenörens beskattningsunderlag kan nämnas

- markanskaffningskostnad,
- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- in-teckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring.

Härutöver kan följande exempel nämnas.

Kommuns uttagande av gatukostnadsersättning bör inte anses utgöra ersättning för något skattepliktigt tillhandahållande av tjänst (jfr RSV:s skrivelser 1991-06-17 dnr D29-1644-90 och 1991-06-19 dnr 6604-91/D29).

Kommunen debiterar moms på anslutningsavgifter. I det fall en entreprenör gör ett utlägg för beställaren avseende anslutningsavgift ingår momsen som del i utläggget och entreprenören har då inte avdragsrätt för ingående moms avseende utläggget.

Räntor och kreditivkostnader får anses som utlägg endast om beställaren står som låntagare. Räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden ska dock ingå i beskattningsunderlaget.

19.6.1.1 Skadestånd och vite

Om en entreprenör erhåller ersättning för helt eller delvis inte fullgjord prestation eller för uteblivet arbete, dvs. ersättning av skadeståndskaraktär, medför sådan ersättning normalt inte skattskyldighet. En förutsättning härför är dock att en sådan ersättning debiteras särskilt. Detta torde gälla oavsett om sådant skadestånd är avtalat eller ej.

I fråga om andra skadestånd och viten inom byggnadsindustrin kan man skilja på å ena sidan sådana som går från säljare/entreprenör till köpare/beställare och å andra sidan sådana som går från köpare/beställare till säljare/entreprenör. Skadestånd och viten från entreprenör/säljare utgår ofta genom prisnedsättningar, medan skadestånd och viten från köpare/beställare ofta sker i form av pristillägg.

Från entreprenör till beställare

Enligt 5 kap. 1 § AB 92 ska entreprenören om han överskrider kontraktstiden utge vite enligt kontraktet. Ett sådant vite brukar räknas av från entreprenadsumman.

Rättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked (RSV Im 1973:28) att kontraktsbestämmelsen enligt 5 kap. 1 § AB 72, som då gällde, fick anses utgöra en metod för prisangivelse, där det slutliga priset fastställdes i förhållande till tidpunkten för den kontrakterade entreprenadens färdigställande. På grund härav förklarade nämnden att prisnedsättningen skulle – oavsett om den benämndes vite (skadestånd) – beaktas vid bestämmande av det beskattningsunderlag för vilket moms skulle utgå. Moms skulle därför inte utgå å vitesbeloppet, varför vitet skulle avräknas från beskattningsunderlaget.

Från beställare till entreprenör

Enligt 5 kap. 3 § AB 92 har entreprenören rätt till s.k. förlängningsersättning för skada som han åsamkas till följd av vissa angivna hinder. Förlängningsersättning torde utgöra en skattepliktig omsättning och bör därför inräknas i beskattningsunderlaget.

Vite vid leveransförsening

I ett förhandsbesked (RSV Im 1973:30) prövade rättsnämnden frågan om vite som utgått vid leveransförsening fick avräknas från beskattningsunderlaget. I detta fall, som avsåg köp av komplett tillverkning, leverans och montage av travers, skulle vite utgå enligt orderbekräftelse med viss procent per påbörjad vecka. Nämnden fann att underlaget skulle beräknas utan avdrag för vad som erlagts i form av vite vid försenad leverans.

Fel eller brist

Nedsättning av entreprenadsumma på grund av fel eller brist ska avräknas från beskattningsunderlaget.

19.6.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Erhålls dessförinnan ett förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skatt skyldigheten när förskottet inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion.

KR i Göteborg har i dom 2003-04-07 (mål nr 1743-2002) ansett att en entreprenad ska ses som ett tillhandahållande av en tjänst i sin helhet. Detta innebar att beställaren medgavs avdragsrätt för leverans av material för arbetets utförande först i och med att faktura mottagits och betalning erlagts (13 kap. 20 § ML). Parterna hade avtalat om att entreprenören skulle fakturera materialleverans och byggtjänster var för sig.

**Slutbesiktning
eller motsvarande**

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt AB 92. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, dvs. godkännandet av entreprenaden medför bl.a. följande rättsverkningar: entreprenaden avlämnas till beställaren, garantitiden börjar löpa, entreprenören äger rätt till slutlikvid.

Skattskyldigheten vid entreprenadarbeten inträder således dels vid tidpunkten för mottagandet av en förskotts- eller a contobetaling, dels vid slutbesiktning eller motsvarande.

Detta gäller oavsett om parterna avtalat om att arbetet ska utföras till fast pris eller på löpande räkning. Avtal om fast pris eller löpande räkning är enbart två olika sätt att komma överens om pris och betalningsplan vid entreprenad. I vissa situationer, t.ex. vid intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören kan slutbesiktning dock ha underlåtit. En med slutbesiktning liknande besiktning eller inflyttning kan i sådana fall jämföras med slutbesiktning.

Enligt SKV:s uppfattning gäller:

För tjänst som avser fastighet, t.ex. byggnadsentreprenad, träffas ofta avtal om särskild slutbesiktning. I sådant fall får tillhandahållandet normalt anses ha skett vid tidpunkten för slutbesiktningen. Om sådan besiktning inte har avtalats får tillhandahållandet anses ha ägt rum när beställaren godkänt den utförda tjänsten.

I samband med större byggnadsentreprenader kan slutbesiktning enligt avtal omfatta endast viss del av den totala entreprenaden (s.k. etappbygge). I sådana fall bör tillhandahållande kunna anses ha skett i samband med slutbesiktning av den färdigställda etappen.

**Redovisnings-
skyldighetens
inträde för förskott
och a conton**

Enligt 13 kap. 14 § ML särbehandlas byggnads- och anläggningsentreprenad så att redovisningen av moms på förskott och a conton får anstå enligt följande:

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått

betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter det att slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för leverans av vara som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om slutfaktura utfärdas innan de två månaderna gått till ända gäller inte dessa regler. Redovisningen ska då omfatta även den moms som belöper på förskotten.

När byggtjänsterna omsätts av en utländsk företagare blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna. Någon möjlighet föreligger då inte för förvärvaren med att vänta med redovisning av momsen enligt 13 kap. 14 § ML.

I det fall den skattskyldige väljer att på förskotts- eller a contofaktura debitera utgående moms ska denna redovisas enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML, dvs. den period då a contobetalingen tagits emot. A contofakturan är en begäran om betalning innan tillhandahållandet skett. Skattskyldighet inträder först när betalning tagits emot. Då redovisningsskyldighet inte kan föreligga innan skattskyldighet uppkommit medför utfärdandet av den moms bärande a contofakturan inte redovisningsskyldighet.

Vid konkurs och överlåtelse av verksamhet gäller särskilda regler enligt 13 kap. 10 och 11 §§ ML.

Slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd

KR i Göteborg har i dom 1998-07-02 (mål nr 2525-2526-1995) bedömt följande omständigheter. En byggnation, som avsåg uppförande av ca 105 lägenheter och en gruppbostad, uppfördes etappvis med 25–30 lägenheter per år. Beställaren av entreprenaden tog byggnaderna i anspråk för uthyrning efter varje färdigställd etapp. Slutbesiktning ägde rum först när samtliga etapper var avslutade. KR fann att det förhållandet att beställaren tagit byggnaderna i anspråk var en med slutbesiktning jämförlig åtgärd och att redovisningsskyldighet därmed inträtt successivt för respektive färdigställd byggnadsetapp.

KR i Göteborg har i dom 2001-06-07 (mål nr 2356-1999) bedömt följande omständigheter. Ett byggföretag hade på uppdrag av ett dotterbolag uppfört en byggnad bestående av två plan. Etapp 1, som bestod av nedre plan och ett kontorsrum på övre plan, färdigställdes under 1993 och fakturerades med momsdebitering. Det fortsatta arbetet med etapp 2 avstannade eftersom hyresgäst till lokalerna saknades och hyresgästanpassning därför inte var möjlig. Beställaren av entreprenaden hade inte tagit lokalerna som ingick i etapp 2 i anspråk. LR i Göteborg ansåg att

redovisningsskyldighet för utgående moms på erhållna förskott inträtt i och med att arbetet på etapp 2 av byggnaden hade avstannat. KR instämde i LR:s bedömning.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighetens inträde

I RÅ 1999 ref. 31 har prövats när redovisningsskyldighet för skatt på a contofakturor inträder för ett byggföretag vid beställarens konkurs och arbetena därmed avbryts. RR fann att bestämmelsen i dåvarande 5 a § 4 st. GML (motsvarande 13 kap. 10 § 1 st. ML) inte var tillämplig eftersom det var beställaren som försatts i konkurs och inte entreprenören. Redovisningsskyldigheten behövde därmed inte fullgöras förrän inom två månader från det att arbetena avbrutits, dvs. den med slutbesiktning jämförliga händelsen.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighet

Om entreprenören inte löpande debiterat moms på förskotts- och a contofakturorna och beställaren går i konkurs blir entreprenören likväl redovisningsskyldig för den moms som belöper på faktiskt erhållna betalningar. Förskotten och a contona anses i sådana fall innehålla moms. Se vidare avsnitt 41.

Konkurs och överlåtelse

Om en skattskyldig försätts i konkurs eller överlåter sin verksamhet inträder redovisningsskyldighet vid konkursen respektive vid överlåtelsen. Bestämmelserna om konkurs behandlas i avsnitt 41 och reglerna avseende överlåtelse av entreprenad nedan.

Byte av beställare

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. i AB 92 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet såvitt avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska gottskrivas entreprenören. Entreprenören kan även ha rätt till skadestånd för den skada han lidit på grund av hävningen.

Om entreprenaden hävs får redovisningsskyldigheten för förskott och a conton anses inträda senast två månader från det entreprenaden hävts.

Överlåtelse av entreprenad genom överlåtelse av verksamhet resp. enstaka entreprenad

RSV har i en skrivelse 1992-09-30, dnr 14404-92/212, angående överlåtelse av entreprenadverksamhet bl.a. uttalat följande:

En skattskyldig som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad är ... redovisningsskyldig för betalning i förskott eller a conto senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.

2.2 Överlåtelse av verksamhet

Vid verksamhetsöverlåtelse gäller således ... att överlåtelse av verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten varför säljaren i samband med överlåtelsen ska upprätta bokslut. Vidare anges att skatt på vid tidpunkten för

överlåtelsen obetalda fakturor för vilka redovisningsskyldighet tidigare inte inträtt, bör redovisas av säljaren i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

Att säljaren ska upprätta bokslut i samband med överlåtelsen innebär att avräkning dessförinnan måste göras på samtliga pågående ej slutfakturerade entreprenader. Då entreprenaderna således avslutas för entreprenörens vidarekommande bör denne upprätta slutavräkning lämpligen i form av slutfaktura på respektive beställare. En sådan faktura bör då innehålla sammanlagda värdet på nedlagda arbeten på vilket belopp mervärdeskatt ska beräknas. Entreprenören får genom överlåtelsen till annan entreprenör, efter godkännande av beställaren, anses ha fullföljt sitt åtagande gentemot beställaren. Någon ytterligare leverans kommer inte att ske. Entreprenören får även anses ha en redovisningsskyldighet gentemot beställaren som visar hur mycket som är upparbetat utav erhållna förskott. Att eventuella krav som framkommer i en sådan slutavräkning kan komma att regleras mellan entreprenörerna föranleder inte någon annan bedömning. För erhållna a contobetalingar och förskott ska momsens beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldigheten för dessa inträdde. På eventuella tillkommande krav beräknas skatten efter den skattesats som gäller vid faktureringsstillfället.

Redovisningsskyldigheten inträder i samband med entreprenörens slutfakturering. I normalfallet blir detta aktuellt för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

2.3 Överlåtelse av enstaka entreprenad

Tillvägagångssättet blir i allmänhet detsamma vid överlåtelse av en enstaka entreprenad. Något bokslut behöver naturligtvis inte upprättas i samband härmed, men en vinstavräkning ska i normalfallet göras av den avyttrade entreprenaden. Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten blir i dessa fall inte annorlunda än vad som redovisats i föregående avsnitt.

Antag att förutsättningarna är följande.

Entreprenör B inträder i entreprenör A:s ställe och godkänns av beställaren som därmed medger att B fortsätter As resterande del av entreprenaden på i övrigt lika villkor som A. Ett nytt entreprenadavtal kan i och med detta anses ha ingåtts mellan B och beställaren. A har levererat vad denne

ska och är löst från kontraktet i och med att B träder in och godkänns av beställaren.

Av RSV:s rekommendationer gällande värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse m.m. (RSV Dt 1991:25) framgår bl.a. följande under avsnitt 6.

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats eller bort ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtagande föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra, utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående.

A är redovisningsskyldig för den skatt som belöper på vad som är upparbetat vid överlåtelse tillfället. A ska då i enlighet med 16 § GML [numera 11 kap. 1 § ML] lämpligen ställa ut en momsberäknande faktura på beställaren, då åtagandet är avslutat för As vidkommande.

B blir redovisningsskyldig för sin del av entreprenaden enligt de regler som gäller för byggföretag i allmänhet.

I vissa fall kan förekomma att ersättning utgår för övertagande av en pågående entreprenad. Till den del Bs eventuella ersättning till A avser övertagande av fordran gentemot beställaren föreligger ingen momspliktig omsättning. Någon moms ska då inte tas ut med anledning härav. Om B däremot av A övertar annan vara eller tjänst som är skattepliktig blir denna del av överlåtelsen skattepliktig enligt vanliga regler. Fråga kan dock vara om sådan överlåtelse för vilken undantag från skatteplikt föreligger i enlighet med 8 § 18 GML [numera 3 kap. 25 § ML].

Slutredovisning av en entreprenad

När det gäller slutredovisning av en entreprenad (andra belopp än förskott och a conton) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 6 § ML.

God redovisningssed

Redovisningsskyldigheten inträder när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Det innebär, vad avser byggbranschen, i praktiken att slutredovisningen kan anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. I normalfallet skickas slutfaktura några dagar efter slutbesiktning dock senast någon månad efter slutbesiktning. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 92 en regel som säger att dylika arbeten måste faktureras inom sex månader från slutbesiktning annars preskriberas denna fordran. Av praktiska

skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering. Vidare hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2004 års taxering, del 3 vad avser resultatavräkning och god redovisningssed.

I RÅ 1986 ref. 125 har prövats när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978 men bokfördes först i nästföljande månad. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående fakturor avseende anläggningsarbeten senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

Huvuddel eller etapp

Om en entreprenad omfattar flera avskiljbara etapper eller huvuddelar bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Beträffande definition av termen huvuddel gäller begreppsbestämningen i AB 92. Begreppet etapp är mer formlost än termen huvuddel. Typiskt för etapp är ett successivt ianspråktagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

KR i Jönköping har i dom 2002-01-14 (mål nr 3744–3745-1999) i mål om skattetillägg funnit, att en entreprenad, som avsåg uppförande av tre broar, utgjorde ett sådant projekt som kunnat färdigställas i självständiga delar. För de a conto-betalningar som var hänförliga till de två broar som kunde tas i bruk efter slutbesiktningen inföll redovisningsskyldigheten senast två månader från slutbesiktningen.

LR i Mariestad har 2001-09-26 (mål nr 1879-1880-00) avgjort två mål avseende markarbeten. I det ena målet hade företaget i fråga åtagit sig att dels färdigställa en markyta för byggnation, dels efter det att byggnaden uppförts av en annan entreprenör, anlägga parkeringsplatser samt planteringar. I det andra målet hade företaget åtagit sig att anlägga vatten- och avloppsledningar åt en kommun. Efter det att ledningarna hade tagits i bruk av kommunen i september 1998 återstod arbeten med anläggning av gräsmatta samt asfaltering. På grund av väderförhållanden utfördes dessa arbeten inte förrän våren 1999. LR bedömde att båda projekten fick anses bestå av två avskiljbara etapper.

Se även ovan refererade domar från KR i Göteborg avseende slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd.

Indexreglering

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar

utgör en del av entreprenaden och ska således ingå i beskattningsunderlaget. Ibland utgår index som a contobelopp, men vanligtvis som en del i slutfakturan. Indexets karaktär styr om det ska beskattas enligt a contoreglerna eller enligt reglerna för slutfaktura.

Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus

Ändrings- och tilläggsarbeten som har en direkt koppling till entreprenaden samt bonusbelopp (som erhålls för exempelvis gott utfört arbete) anses utgöra del av entreprenaden och redovisas som del av denna. Om ändrings- och tilläggsarbeten inte anses vara en del av entreprenaden ska moms, som belöper på dessa arbeten, redovisas såsom för ett särskilt åtagande.

Ändrings- och tilläggsarbeten regleras i 2 kap. 2–6 §§ AB 92.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis gäller att förskott och a conto beskattas senast två månader efter godkänd slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om moms inte debiterats löpande. Om beställaren går i konkurs ska moms ändå redovisas på faktiskt uppburna betalningar. I de fall moms debiterats i förskotts- och a contofakturorna redovisas den enligt de allmänna bestämmelserna i ML. För resterande oreglerad del av entreprenader/byggtjänster gäller de allmänna bestämmelserna i ML. Skattskyldigheten inträder för denna del i allmänhet när prestationen är avslutad och godkänd. Slutfakturering och därmed redovisningsskyldighet ska ske enligt god redovisningssed. God redovisningssed i byggbranschen är att i nära anslutning till slutbesiktning utsända slutfakturan. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 92 en preskriptionstid om att fakturering måste göras inom sex månader från slutbesiktning. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering.

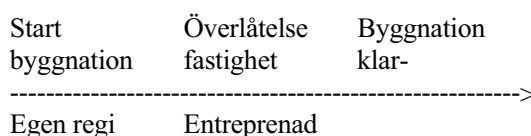
19.7 Byggnadsverksamhet i egen regi

Med egen regi avses i princip att byggnader uppförs i yrkesmässig byggnadsverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. Till egen regi räknas både uppförande av bostadshus och hus med kommersiella lokaler för egen förvaltning eller försäljning. Egenregiarbeten omfattar även exempelvis underhålls-, reparations- eller förbättringsarbeten som utförs på drift- och förvaltningsfastigheter, dvs. uttag av byggtjänster och byggnadsvaror. Vid egenregiarbeten finns inte något entreprenadavtal eftersom det inte föreligger något tvåpartsförhållande. Det är således inte fråga om något tvåpartsförhållande när en verksamhetsgren utför byggnadsarbeten åt en annan verksamhetsgren inom ett och samma företag. Däremot föreligger ett tvåpartsförhållande om ett bolag i en koncern utför byggnadsarbeten åt ett annat företag inom samma koncern.

Egen regi eller entreprenad?

Det förekommer att en byggnation startar upp som egenregiproduktion för att före färdigställandet övergå till att bli entreprenad. Detta förfaringssätt är vanligt bl.a. i samband med överlåtelse av fastighet till en nybildad bostadsrättsförening. Ett entreprenadavtal träffas då i regel mellan byggföretaget och föreningen.

Följande tidsaxel kan illustrera en sådan problemställning.



Detta förhållande regleras inte i lagtexten. Enligt SKV:s uppfattning gäller:

Det är vanligt att ett byggnadsföretag som bedriver nyproduktion för avsalu försäljer en fastighet innan den är färdigbyggd. Fastigheten får då vanligen inte tillträdas av köparen förrän byggnadsarbetena är avslutade. Ofta sker färdigställandet genom ett vid försäljningen upprättat entreprenadavtal.

Formellt sett innebär förfarandet skattskyldighet för uttag av skattepliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster för vilka beskattningsvärdet ska bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skatta av varje del för sig. SKV anser därför att man i dessa fall får betrakta hela produktionen som ett arbete utfört i egen regi under förutsättning att byggnationen i allt väsentligt framstått som egenregiproduktion. Det innebär att hela produktionen under dessa förhållanden får beskattas enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML. Reglerna om beskattningsunderlagets bestämmande och redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten blir därmed tillämpliga.

Helhetsbedömning

En helhetsbedömning får således ske för att avgöra om byggnationen i allt väsentligt framstått som en egenregiproduktion dvs. hur stor del av den som skett före respektive efter överlåtelsen av fastigheten.

Byggnadsföretaget får dock avskatta varje del för sig enligt de olika beskattningsreglerna. Det måste i sådana fall finnas ett fullgott underlag för hur momsen beräknats och hur den redovisats för de båda delarna.

KR i Stockholm har 2002-03-05 (mål nr 4885-2000) bedömt att arbete som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad ska beskattas enligt reglerna för entreprenadverksamhet då endast en

liten del av arbetet utförts i egen regi. Av projektets totala kostnader var endast en mindre del hänförliga till tiden före entreprenadkontraktens upprättande och de arbeten som hade utförts vid den tidpunkten var av begränsad omfattning. För att avgöra om en byggnation skett i egen regi eller på entreprenad måste en helhetsbedömning göras av omständigheterna i det aktuella fallet. Relevanta omständigheter är såväl tidsaspekten som kostnadsaspekten samt även vilka arbeten som faktiskt utförts före respektive efter det att entreprenadavtalen slöts. Det förhållandet att byggföretaget innehaft fastigheten en lång tid innan entreprenadavtal slutits saknade relevans.

19.7.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror

Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning vid egen regi enligt 2 kap. 7 § ML kommer i fråga när den som tillhandahåller byggtjänster åt andra i sin verksamhet utför sådana tjänster på egna fastigheter. Reglerna är olika för fastigheter som enligt inkomstskattelagen utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten. I båda fallen gäller dock att uttagsbeskattning endast ska ske till den del en fastighet inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

De tjänster som omfattas av uttagsbeskattning är av följande slag

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll samt
- ritning, projektering, konstruktioner eller jämförliga tjänster.

Uttagsbeskattning ska göras både i samband med ny-, till- eller ombyggnad av egna fastigheter och i samband med reparation och underhåll.

Fastighet som utgör lagertillgång i verksamheten 2 kap. 7 § 1 st. ML

Fastigheter i byggnadsrörelse utgör i regel lagertillgångar, eftersom presumtionen är att den som bedriver byggnadsrörelse förvärvar fastigheter som ett led i rörelsen. Detta gäller oavsett i vilken företagsform rörelsen bedrivs. Undantagna är fastigheter som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En privatbostadsfastighet utgör inte tillgång i en byggnadsrörelse. Se vidare 27 kap. 4–5 §§ IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 1 st. ML avser såväl egna som upphandlade tjänster. Till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Avdragsrätt föreligger för den ingående moms som erlagts för upphandlade tjänster.

Exempel

En förvaltningsfastighet (hyresfastighet) i en byggnadsrörelse omfattas till en del av frivillig skattskyldighet för lokalupplåtelse. Detta medför att uttagsbeskattning endast ska ske för byggtjänster till den del sådana utförs på de lokaler som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om uttagsbeskattning ska ske omfattar den såväl egna som upphandlade tjänster.

Fastighet som inte är lagertillgång i verksamheten
2 kap. 7 § 3 st. ML

Fastighet som inte utgör lagertillgång är fastighet som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En fastighet som stadigvarande ska användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen är exempel på fastighet som inte utgör lagerfastighet. Se vidare 27 kap. 5 § IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 3 st. ML omfattar endast de egna tjänster som byggföretaget tillför fastighet som är en tillgång i verksamheten. Även i detta fall gäller att till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Köpta tjänster uttagsbeskattas inte. Tillförs sådana tjänster fastigheten bedöms avdragsrätten för den ingående momsen för dessa enligt allmänna bestämmelser.

Exempel

I en byggnadsrörelse utförs egna byggtjänster på en fastighet som används till kontor i verksamheten. Viss upphandling sker också av byggtjänster till fastigheten. Då fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet ska de egna byggtjänsterna som tillförs fastigheten inte uttagsbeskattas. För de upphandlade tjänsterna föreligger avdragsrätt.

Se även exempel i avsnitt 19.9.

Visningshus

I marknadsföringssyfte förekommer att byggbolag låter uppföra s.k. visningshus. Så sker i samband med bomässor eller i eljest bebyggda områden. Byggnaderna uppförs många gånger med byggnadslov för permanent boende men där avsikten är att nyttja fastigheten för visningsändamål under kortare eller längre tid. Om byggnad är uppförd med byggnadslov för boende bör uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 7 § 1 st. ML. Anledningen är att även om fastigheten används för visningsändamål är byggnaden inrättad för boende och att anse som stadigvarande bostad i mervärdesskattelagens mening. Jämförelse kan göras med det fall att ett företag, som bedriver förmedling av småhus för bostadsändamål

mål låter uppföra visningshus. KR i Jönköping har i en dom 1995-02-24 (mål nr 6600-1994 och 6631-1994) ansett att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms på sådant förvärv på grund av avdragsförbudet för moms hänförlig till stadigvarande bostad (8 kap. 9 § 1 p. ML). RR beslutade 1997-11-25 (mål nr 2517-2518/1995) att inte meddela prövningstillstånd. KR:s avgörande står därmed fast.

Däremot bör uttagsbeskattning inte ske om byggbolag uppför visningshus för sådant tillfälligt bruk att byggnadslov för boende inte beviljas. Under motsvarande förhållanden bör avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte bli tillämpligt för det företag som låter uppföra visningshus.

Fastighetsförvaltning med egen personal

Det är vanligt att en yrkesmässig byggnadsverksamhet och egenregiarbeten kombineras med egen fastighetsförvaltning. Detta medför att uttagsbeskattning i princip även kan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML.

2 kap. 7 och 8 §§ ML kan med avseende på byggnads- och anläggningsarbeten konkurrera med varandra då fastighetsägaren är ett byggföretag. I sådana fall har uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML företräde. I övrigt gäller att arbetets karaktär styr om 2 kap. 7 eller 8 §§ ML ska tillämpas. Sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning etc. kan endast bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Beträffande uttagsbeskattning för fastighetsförvaltning, se avsnitt 19.8.

19.7.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion

Allmänt

Vid uttag gäller i allmänhet att underlaget för beskattning utgörs av inköps- eller självkostnadspriset.

Vid uttag av tjänst som avser fastighet utgörs beskattningsunderlaget av beloppet avseende nedanstående komponenter enligt särregeln i 7 kap. 5 § ML

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som lagts ner i produktionsapparat som använts för tjänsterna,
- värdet av den skattskyldiges personliga arbete.

På detta underlag ska utgående moms redovisas med 25 %. Den ingående momsen på köp av material, underentreprenader etc. är avdragsgill.

19.7.2.1 Nedlagda kostnader

Definition

Nedlagda kostnader avser såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådana kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på ett särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet, eller som hänför sig till en viss typ av verksamhet, t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av en viss fastighet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till vissa objekt, utan som måste fördelas efter en viss schablon på olika förekommande projekt.

Direkta kostnader

Enligt SKV:s uppfattning utgör bl.a. följande kostnader direkta kostnader

- kostnader som avser såväl byggnadsmaterial som annat material (t.ex. förbrukningsmaterial) avsett för installation i fastigheten,
- löner och andra ersättningar (traktamenten, reseersättningar m.m.) till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som är hänförliga till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,
- mätningkostnader,
- anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet, maskinhyror till utomstående,
- kostnader för lejda transporter,
- kostnader för underentreprenader.

Indirekta kostnader

Enligt SKV:s uppfattning är följande exempel på indirekta kostnader

- löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,
- byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
- kostnader för egna transporter,
- kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,

	<ul style="list-style-type: none">– verktygskostnader,– räntekostnader,– försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.
Kostnader som inte ska inräknas	<p>Vissa kostnader ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för</p> <ul style="list-style-type: none">– markanskaffning,– tomträttsavgäld,– inteckningskostnad,– ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande,– fastighetsbildningskostnader,– lagfartskostnader.
Projektorienterad redovisning	<p>Bestämmelserna om att beskattningsunderlaget bl.a. utgörs av nedlagda kostnader innebär att redovisningen måste vara projektorienterad, dvs. bokföringen är så ordnad att beskattningsunderlaget kan beräknas utifrån vad som är bokfört på olika fastigheter. Den projektorienterade redovisningen kan tillämpas både vid ny-, till- och ombyggnad och vid större reparationsarbeten.</p> <p>Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt hänvisas till Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering – del 3.</p>
Fördelning av direkta kostnader	<p>De direkta kostnaderna kan normalt fördelas på de projekt de är hänförliga till. Om så inte är fallet får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.</p>
Fördelning av indirekta kostnader	<p>De indirekta kostnaderna låter sig mera sällan fördelas direkt på olika projekt. Kostnaderna kan också i många fall vara svåra att bestämma. Det bör därför finnas en möjlighet att schablonmässigt göra påslag för indirekta kostnader vid bestämmande av beskattningsunderlaget.</p> <p>Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållandet mellan indirekta och direkta kostnader nästföregående beskattningsår. Denna relation – uttryckt i procent – bör kunna användas som ett mått på de indirekta kostnaderna nästa beskattningsår då en ny beräkning görs.</p> <p>Erfarenhetsmässigt brukar påslaget för indirekta kostnader inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten ligga i intervallet 5–7 %. Detta grundas på uppgifter från byggtreprenörerna samt erfarenheter gjorda vid utarbetandet av RSV:s anvisningar, RSV Dt 1983:2. De indirekta kostnadernas storlek kan dock variera</p>

kraftigt beroende på företagets struktur och arbetssätt.

19.7.2.2 Räntor

Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a contobetalningar. Räntekostnaden undantas däri-genom från beskattning.

Motsvarande bör gälla även vid byggnation i egen regi. Skatt-skyldigheten inträder i takt med att arbetena utförs, dvs. i takt med att kostnaderna läggs ned. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt ska då inte ingå i beskattningsvärdet för därefter uttagna tjänster (se prop. 1978/79:141 s. 66). Det innebär att räntor på byggnadskreditiv och andra räntor som är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

Ränta på eget kapital uttags-beskattas

Däremot ska skälig ränta på det egna (ej lånade) kapitalet som är bundet i anläggningstillgångar och varulager räknas in i beskatt-ningsunderlaget. I 7 kap. 5 § ML har detta beräkningssätt uttryckts som beräknad ränta.

Företag som internfakturerar vissa tjänster, t.ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maski-nen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital hän-förligt till maskinen redan i de indirekta kostnaderna och något ytterligare påslag för ränta hänförligt till maskinen ska inte ske. Företag som däremot inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m.m.

Enligt SKV:s uppfattning gäller följande beträffande ränteberäk-ning:

I åtskilliga fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggnadsföretag. En sådan beräkning bör godtas vid saluvärdets bestämmande. Om ränta på eget kapital ej kan beräknas utan större svårigheter bör – med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten – räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

19.7.2.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader

Eget arbete

I beskattningsunderlaget ska också ingå värdet av eget personligt arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader ska räknas med på samma sätt som om man i stället skulle haft anställd personal till arbetsuppgifterna.

Beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet som enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag. Värdet av eget arbete är ingen kostnad i företaget men utgör en tillkommande post till beskattningsunderlaget. Det utgör således varken en direkt eller indirekt kostnad och ska därför inte ingå i ränteberäkningen.

Fördelning av indirekta kostnader

Utredning bör göras hur stor del av de nedlagda kostnaderna som belöper på kostnader som inte ska medräknas i beskattningsunderlaget (jfr utgifter enligt grupp 1 nedan vilka normalt är att hänföra till utlägg vid entreprenadarbeten) och sådana kostnader som ska uttagsbeskattas. De indirekta kostnaderna är ofta i sin helhet hänförliga till grupp 2.

Sammanställningen nedan utgör exempel på kostnadsfördelning i byggnadsverksamhet som utförs i egen regi.

Kostnadsslag

Grupp 1

Markanskaffning
Fastighetsbildning
Tomträttsavgäld
Inteckning
Ränta på byggnadskreditiv och motsv.
Evakuering
Gatukostnadsbidrag
Anslutningsavgifter

Grupp 2

Projektering
Yttre markarbeten
Yttre ledningar för va, el och tele
Andel i indirekta kostnader
Husschakt

Husbyggnad
Installationer i byggnader
Målning
Sådd och plantering av tomtmark

Grupp 3

Utrustning, inredning o.dyl. som enligt ML inte räknas som fastighetstillbehör

19.7.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi

Skattskyldighetens inträde

För alla uttagna byggnadsarbeten inträder i princip skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Detta betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i, när målarfärgen appliceras på väggen osv. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion (1 kap. 3 § ML).

Redovisningsskyldighetens inträde

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

SKV anser att vid bedömningen av om tjänst till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

Om det inte är fråga om en yrkesmässig byggnadsverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (1 kap. 3 § och 13 kap. 12 § ML).

Ny- till- eller ombyggnad

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i IL. Momsredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomsttaxeringsreglerna. Dominerar reparationsandelen ska således redovisning av moms ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten nedlagts.

Gränsdragningen mellan reparation/underhåll eller ombyggnad är oftast svår. Det är dock karaktären av de utförda arbetena som är avgörande.

Kunna tas i bruk

Vad som ska förstås med att en fastighet har ”kunnat tas i bruk” har inte närmare definierats. Följande tillämpning bör gälla enligt SKV:s mening.

Om ett småhus eller en annan byggnad ska färdigställas enligt en

kommande köparens önskemål kan redovisningsskyldigheten anstå till dess färdigställandet har skett, under förutsättning att de återstående kostnaderna inte är obetydliga.

Om ändamålet med uppförandet är att sälja ett ”skalfärdigt hus” där köparen sedan färdigställer detta får inte redovisningsskyldigheten skjutas upp i avvaktan på färdigställandet.

I övrigt torde en fastighet kunna tas i bruk då den är klar för inflyttning eller klar för sitt ändamål. Om vissa delar kvarstår, t.ex. yttre arbeten som trädgårdsarbeten och gångbanor, ska fastigheten ändå anses ha tagits i bruk.

Som tumregel för uttrycket ”kunnat tas i bruk” kan en färdigställande- respektive inflyttningsgrad om 75–80 % användas.

Ettapp

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i prop. 1978/79:33 s. 139 uttalat följande:

Även när det gäller större egenregiprojekt som färdigställts i delar, vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, anser jag att redovisningsskyldigheten ska inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del. Detta innebär en anpassning till vad jag tidigare har föreslagit om redovisningsskyldighet för uppburna förskott och a contolikvider vid entreprenadarbeten som färdigställts i etapper.

Uttagsbeskattning bör grunda sig på av byggföretaget upprättad projektredovisning. Om projektredovisning saknas måste annan tillförlitlig sammanställning finnas. Kan uttagsbeskattningen inte beräknas tillförlitligt utifrån bokföring eller övriga sammanställningar kan den i stället fastställas efter skälig grund.

Konkurs

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten i samband med konkursutbrottet för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare hade inträtt. Se vidare avsnitt 18.

Angående försäljning av fastighet med oavslutade egenarbeten, se avsnitt 19.7.

19.7.4 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi

Särskild handling över gjorda uttag

För att möjliggöra avdragsrätt för ingående moms för en köpare av en fastighet som har uppförts i egen regi, kan köparen begära att få en handling av säljaren. Enligt 8 kap. 19 § 1 st. ML ska ett byggföretag som säljer en fastighet, som utgör en lagertillgång i byggnadsverksamheten och som inte har tagits i bruk av säljaren, utfärda en handling vid försäljningen. Handlingen ska utfärdas endast om köparen begär det. Av handlingen ska framgå den ut-

gående moms som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten (8 kap. 19 § 2 st. ML).

För att skatten ska vara avdragsgill, enligt 8 kap. ML, eller medföra rätt till återbetalning, enligt 10 kap. ML, för köparen krävs givetvis att fastigheten används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

19.7.5 Byggnadsföretags ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi

När en fastighet som ingått i byggnadsrörelsen föranlett uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML får enligt 8 kap. 4 § 6 p. ML avdrag göras hos byggnadsföretaget om fastigheten senare kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet. På detta sätt möjliggörs även för en fastighetsägare som uttagsbeskattats för byggkostnad att få tillbaka denna skatt om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i t.ex. skattepliktig uthyrning.

19.7.6 Byggnadsföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll

Ackordskontroll

Fackförbundens ackordskontroll är normalt tjänster tillhandahållna förbundens medlemmar. Arbetsgivaren utbetalar ersättning (mättings- och granskningsavgifter) för den anställdes räkning och gör sedan ett avdrag på lönen. Det förhållandet att arbetsgivaren åtar sig att betala avgifterna medför inte att tjänsterna utgör en anskaffning i verksamheten. Arbetsgivaren har därför normalt inte avdragsrätt för den moms som belöper på avgifterna, då det är den anställdes kostnad och inte arbetsgivarens.

19.8 Fastighetsförvaltning

Fastighetsförvaltning kan innefatta en mängd olika tjänster och prestationer. Det kan vara fråga om tekniska tjänster exempelvis byte, underhåll och mindre reparationer, men också kamerala uppdrag t.ex. administration av hyresuppbörden. Även fastighets-skötsel i form av städning och renhållning är fastighetsförvaltande arbetsuppgifter. Omsättning av samtliga dessa tjänster omfattas av skatteplikt enligt ML.

Nämnda fastighetsförvaltningstjänster kan upphandlas av fastighetsägaren eller utföras av denne själv genom anställd personal. Det är inte ovanligt att större fastighetsägare som kreditinstitut, kommuner och byggföretag sköter hela sin fastighetsförvaltning med egen personal, s.k. egen regi.

En fastighetsägare som handlar upp olika tjänster till sin fastighetsförvaltning får betala moms på de upphandlade tjänsterna. Momsen är inte avdragsgill hos fastighetsägaren om inte fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. För den som äger och förvaltar t.ex. bostadsfastigheter eller fastigheter som hyrs ut till hyresgäst som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet finns inte förutsättningar för frivillig skattskyldighet och momsens på de upphandlade tjänsterna blir därför en kostnad i fastighetsägarens verksamhet.

RR har i RÅ 1994 not. 302 fastslagit att redan innehavet av en näringsfastighet konstituerar yrkesmässig verksamhet och följaktligen skattskyldighet för uttag. Fråga var om en stiftelse som bedrev en verksamhet som i sig inte utgjorde näringsverksamhet.

Konkurrensneutralitet

I det fall tjänsterna utförs med egen personal skulle – i avsaknad av särskilda regler – någon kostnad för moms för arbetskostnaderna inte uppkomma. För att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi har man därför infört regler om uttagsbeskattning i vissa fall när tjänsterna utförs i egen regi.

Komplementärs fastighetsförvaltningstjänster

SRN har i förhandsbesked 2003-09-29 funnit att en komplementärs kamerala förvaltning och fastighetsförvaltning, för kommanditbolags räkning, inte medför att några tjänster i momshänseende har omsatts och att skattskyldighet till moms inte heller uppstår för verksamheten. Enligt bolagsavtalet ska komplementären ensamt svara för förvaltningen av kommanditbolagens fastigheter samt sköta deras administrativa göromål. Den kamerala förvaltningen och fastighetsskötseln ansågs omfattade av komplementärens förvaltning av kommanditbolagens angelägenheter i egenskap av bolagsman. Därför var de belopp som uppbars att anse som del i bolagens resultat och inte ersättning enligt avtal med kommanditbolagen för några tillhandahållna tjänster som medför skattskyldighet. Utöver förvaltningen av ”egna” fastigheter skulle komplementären tillhandahålla fastighetsförvaltningstjänster till utomstående. SKV har överklagat förhandsbeskedet. Se även i avsnitt 9.3 om vinstandelar från kommanditbolag.

Uttagsbeskattning

Följande arbeten ska uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML när de utförs i egen regi, dvs. med egna anställda, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst,

- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel.

För byggföretag, utan utåtriktad byggnadsverksamhet, kan därför denna bestämmelse bli tillämplig t.ex. när byggnad renoveras/uppförs för försäljning.

Arbeten som avser den ekonomiska förvaltningen, dvs. hyresredovisning och liknande kameralt och administrativt arbete, omfattas inte av reglerna om uttagsbeskattning (RSV:s skrivelse 1991-09-30, dnr 22949-91/D37).

**Redovisnings-
skyldighetens
inträde**

Vid fastighetsförvaltning inträder tidpunkten för redovisnings-skyldigheten enligt allmänna bestämmelser (13 kap. 12 § ML). Detta innebär att uttagen ska redovisas successivt i takt med att de äger rum.

KR i Göteborg har i dom 2000-12-04 (mål nr 4064-4066-1998) bedömt att lönekostnad för arbete avseende projektering, anbudsförfarande och projektledning i samband med att utomstående utför arbete på entreprenad, ska ingå i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Enligt KR:s bedömning ska även lönekostnader för planering, arbetsledning och besiktning vid underhåll och reparationer ingå i underlaget. Vid bedömningen i LR konstaterade domstolen att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML inte är beroende av att tjänsterna kan upphandlas på den öppna marknaden eller att fråga är om ”fysisk och handfast arbetsledning direkt på arbetsplatsen”. KR instämde i LR:s bedömning mot bakgrund av att den bäst fick anses överensstämma med reglernas syfte att uppnå konkurrensneutralitet mellan de fastighetsägare som upphandlar tjänsterna och de som utför dem i egen regi. Domen har överklagats till RR och prövningstillstånd har meddelats.

KR i Jönköping har i dom 2002-12-30 (mål nr 426-429-1999) ansett att bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML inte innehåller någon närmare definition av vad som innefattas i begreppet fastighetsskötsel. De exempel som nämns i förarbetena, lokalstädning, fönsterputsning och renhållning, antyder enligt KR på att med fastighetsskötsel avses i princip arbeten som enbart syftar till att hålla en fastighet i normalt brukbart skick. Bestämmelserna om uttagsbeskattning av reparations- och underhållsarbeten antas ha samma innebörd. KR anser till skillnad mot LR att tjänster som består av förberedelser inför extern upphandling av ritning, projektledning och konstruktion m.m., besiktningar, telefonjour, återrapportering av felanmälan samt kontakter med entreprenörer inte utgör sådant arbete som avses i bestämmelserna om uttagsbeskattning. Ifrågavarande arbetsuppgifter bedömde KR vara

sådana administrativa åtgärder, som inte omfattas av uttagsbeskattning enligt 2 kap 8 § ML. Domen har överklagats till RR och prövningstillstånd har meddelats.

Kammarrätterna har gjort olika bedömningar när det gäller frågan om lönekostnader för arbete i samband med förberedelser inför extern upphandling och kontakter med entreprenörer. I målen har dock inte ifrågasatts att fastighetsskötare utför arbete, som oftast avser den tekniska förvaltningen, och ska därför ingå i underlaget för uttagsbeskattningen. Utdelning av hyresavier, avläsning av vatten och el är däremot exempel på sådant som bör hänföras till arbete som inte ska ingå. För att kunna fastställa beskattningsunderlaget är det av vikt att uppgifter finns som visar vilka tjänster som faktiskt har utförts och de därmed förenade kostnaderna. I sammanhanget ska nämnas att även kostnadselement för eventuella arbetsledare och s.k. overheadkostnader avseende den tekniska förvaltningen bör ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen. Beskattningen är begränsad till arbeten som den skattskyldige utför i sin egenskap av fastighetsägare. En fastighetsägande banks städning av banklokalerna uttagsbeskattas exempelvis inte.

**Lönekostnad
150 000 kr**

Uttagsbeskattning kan endast ske om nedlagda lönekostnader, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna för arbetena, överstiger 150 000 kr för beskattningsåret. KR i Sundsvall har i dom 2000-03-22 (mål nr 1410- och 1417-1997) ansett att hela lönekostnaden ska medräknas i underlaget, även om ersättning utgått i form av lönebidrag. Statlig lönegaranti ska inte inräknas i beloppet. RR beslutade 2002-11-15 att inte meddela prövningstillstånd. RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1995 ref. 60, ansett att sjuklön, enligt lagen (1981:691) om sjuklön, ska ingå i beskattningsunderlaget. Vad gäller beräkningen av 150 000 kronorsgränsen har RSV i skrivelse 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, uttalat följande:

De avgifter som avses är inte endast arbetsgivaravgifter enligt lagen (1968:691) om socialavgifter utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således även t.ex. avgifter av sådant slag som anges i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift.

I specialmotiveringen i prop. 1989/90:111 s. 214 uttalas följande:

”Beloppsgränsen avser givetvis sammanlagda lönekostnaden vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader”.

Fråga uppkommer hur underlaget ska beräknas i det fall en fysisk person, A, äger en hyresfastighet till 100 % där det aktuella beloppet uppgår till 130 000 kr. Samtidigt är A delägare (1/4) i en annan hyresfastighet där det sammanlagda beloppet uppgår till 160 000 kr varav A:s andel härav utgör 40 000 kr. Eftersom A:s totala belopp uppgår till 170 000 kr (130 000 + 40 000), dvs. överstiger 150 000 kr bör uttagsbeskattning ske för A:s vidkommande. En förutsättning vid beräkningen av underlaget bör således enligt SKV:s mening vara att de olika fastigheternas sammanlagda belopp beaktas.

Ej uttagsbeskattning i vissa fall

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena i fråga utförs på en fastighet som är tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms eller medför rätt till återbetalning av moms. Uttagsbeskattning kan således bli aktuell hos i princip alla fastighetsägare som i egen regi låter utföra arbeten på en fastighet som är näringsfastighet.

Uttagsbeskattning ska således inte ske för arbeten på en fastighet eller fastighetsdel som omfattas av frivillig skattskyldighet. Uttagsbeskattning ska heller inte ske när arbetena utförs på en fastighet som fastighetsägaren använder i en verksamhet som medför skattskyldighet eller i en verksamhet där rätt till återbetalning av moms föreligger, exempelvis kontors-, affärs- och fabriksfastigheter. Detta beror på att ingående moms på upphandlade tjänster till sådana fastigheter är avdragsgill.

Uttagsbeskattning träffar således främst arbeten på bostadsfastigheter och på lokaler som inte omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet. Det noteras att del av fastighet kan omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet. Endast den del som inte omfattas av sådan frivillig skattskyldighet blir då föremål för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattningen omfattar t.ex. också en kommuns arbeten i egen regi om arbetena avser stadigvarande bostad med undantag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd till vissa funktionshindrade (1993:387) (jfr 3 kap. 29 § 2 st. ML).

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2003-11-27 prövat om uttagsbeskattning enligt 2 kap 8 § ML ska ske för tjänster som utförs på fastighet som till en del omfattas av frivillig skattskyldighet. Enligt nämnden föreligger förutsättning för uttagsbeskattning till den del fastighet används för uthyrning som inte medför skattskyldighet. Det förhållandet att andra delar av fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet hindrar alltså inte att uttagsbeskattning ska ske. Förhandsbeskedet, som överens-

stämmer med RSV:s uppfattning, har överklagats av sökanden.

Uttagsbeskattningen kan ske enligt två metoder.

Metod I

Den ena metoden, metod I, innebär att fastighetsägaren redovisar utgående moms på ett på visst sätt beräknat värde av de utförda arbetena. Används denna metod får fastighetsägaren avdrag för ingående moms på material, tjänster m.m. som förvärvats för arbetet. Avdrag medges också för ingående moms på maskiner och andra inventarier i den mån de använts för arbetena. Avdrag medges t.ex. för ingående moms avseende inköp av gräsklippare vid inköpstillfället trots att utgående moms beräknas på värde-minskningen för varje år.

Den s.k. SABO rekommendationen

RSV har i skrivelse 1999-10-04, dnr 9442-99/901, uttalat att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna. Vidare uttalas att RSV inte till någon del sanktionerat den s.k. SABO-rekommendationen.

Beskattningsunderlag enligt Metod I

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter enligt 7 kap. 5 § 1 st. ML

1. nedlagda kostnader,
2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader hänförliga till arbetet, såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Köpta fastighetstjänster ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Andra köpta tjänster såsom reparation av maskin eller dylikt är kostnadselement som däremot ska räknas med. Avdrag medges för den ingående momsen på dessa kostnadselement.

Med beräknad ränta avses värdet av uteblivna ränteintäkter på det kapital som är bundet i produktionsapparaten såsom varulager, maskiner m.m. En schablonmässigt beräknad ränta om 0,5 % av de direkta och indirekta kostnaderna kan enligt SKV:s mening i flertalet fall anses vara rimlig. Ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande produktionsräntor ska däremot inte räknas in i beskattningsunderlaget.

Värdet av eget arbete avser det fallet då fastighetsägaren är en fysisk person som själv utför arbeten på fastigheten. Motsvarande gäller när delägare i enkelt bolag eller HB utför arbete på bolagets fastighet. Värdet av den egna arbetsinsatsen ska då medräknas i

beskattningsunderlaget.

På det beräknade underlaget ska utgående moms redovisas med 25 %. Den ingående momsen på köp av material och annat är avdragsgill under förutsättning att kostnadselementet ska ingå i beskattningsunderlaget.

Metod II

Den andra metoden, metod II, för uttagsbeskattningen är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § 2 st. ML.

Beskattnings- underlag enligt Metod II

Om fastighetsägaren begär det får enligt denna metod beskattningsunderlaget bestämmas till lönekostnaderna för tjänsterna, inräknat de skatter och sociala avgifter som grundas på lönekostnaderna. På detta underlag ska utgående moms redovisas med 25 %.

Används metod II får avdrag inte, till skillnad för vad som gäller vid tillämpningen av metod I, göras för ingående moms på material, maskiner etc. Detta framgår av 8 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML.

19.9 Exempel

Exempel 1

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Egen fastighet, som utgör tillgång i rörelsen och i sin helhet används i den skattepliktiga verksamheten, tillförs byggtjänster genom såväl bolagets egna anställda som genom upphandlade byggtjänster.

Eftersom fastigheten är en tillgång, som i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga verksamheten, sker inte någon uttagsbeskattning av egenproducerade tjänster. Förvärvade byggtjänster till en fastighet, som utgör sådan tillgång, uttagsbeskattas inte i ett sådant här fall. Bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade tjänster.

Hade fastigheten bara till viss del nyttjats i verksamhet som medför skattskyldighet skulle däremot uttagsbeskattning skett för egenproducerade tjänster hänförliga till övrig del. Avdragsrätt hade inte förelegat för momsen på köpta tjänster till sistnämnda del.

Exempel 2

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. I tider av lågkonjunktur förvärvar bolaget mark och uppför i egen regi byggnader för försäljning. Vissa byggnadsarbeten utförs av underentreprenörer.

Eftersom fastigheterna är att anse som lagertillgångar i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen ska bolaget uttagsbeskattas för såväl egenproducerade som förvärvade byggtjänster. Detta medför att bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade byggtjänster.

Exempel 3

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget har låtit uppföra några villabyggnader som i byggnadsrörelsen utgör lagertillgångar enligt inkomstskattelagen. I avvaktan på försäljning är fastigheterna föremål för sedvanlig fastighetsskötsel. Lönekostnad för egen anställd personal för den tekniska fastighetsförvaltningen överstiger under beskattningsåret 150 000 kr.

När respektive byggnad är färdigställd och bolaget uttagsbeskattats för byggtjänsterna ingår fastigheten inte längre i verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget ska då uttagsbeskattas för fastighetsförvaltning eftersom sådana tjänster tillförts fastighet som inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Exempel 4

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter genom underentreprenörer restaurera egna fastigheter inför framtida försäljningar.

Bolaget bedriver inte verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget har inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster. Bolaget ska endast uttagsbeskattas för eventuell fastighetsförvaltning om lönekostnad för egen personal för sådan förvaltning under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Exempel 5

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter med egen anställd personal uppföra en byggnad för försäljning.

Bolaget ska uttagsbeskattas för uppförandet av byggnaden om lönekostnad under beskattningsåret för egen anställd personal för detta arbete tillsammans med eventuell övrig fastighetsförvaltning avseende bolagets fastigheter, som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet, överstiger 150 000 kr.

Fastighetsbegreppet – översikt

En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastigheten hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten av fastighetsägaren. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av en byggnad där det finns.

Egendomslag	JB	IL	ML
1. Marken	Fastighet	= JB	= JB
2. Byggnader, ledningar, stängsel o.d. - på egen mark - på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindelning - på annans mark i annat fall (1)	Fastighet Fastighet Ej fastighet	= JB = JB Byggnader: fastighet	= JB = JB Fastighet
3. Byggnadstillbehör utom verksamhetstillbehör i byggnad - på egen mark - på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindelning - på annans mark	Fastighet, om samma ägare Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	= JB = JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet Fastighet Fastighet
4. Byggnadstillbehör som är verksamhetstillbehör, i byggnad - på egen mark - på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindelning - på annans mark	Fastighet, om samma ägare Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	= JB = JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet* Fastighet* Fastighet*
5. Industritillbehör	Fastighet i vissa fall (2)	Samma som byggnadstillbehör	Ej fastighet
6. Växtlighet Naturlig gödsel	Fastighet Fastighet	= JB = JB	= JB* = JB*

* Dock sker beskattning som annan vara än fastighet vid avyttring utan samband med mark och vid tillämpning av 8 a kap. ML.

Anm: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning o.d. (2 kap. 1 § 2 st. JB) är fastighet enligt JB, IL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare.

Anm: 2. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek.