

Promemoria

Mervärdesbeskattning av bygg tjänster rörande hyresrätter och bostadsrätter

1 Sammanfattning

Arbeten som ett byggtreprenörsföretag tillför fastighet eller del av fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelsen mervärdesbeskattas som uttag av tjänst. Detsamma gäller förvärvade byggtjänster som tillförs fastighet som utgör lagertillgång. Förslaget innebär att bestämmelserna utvidgas till att omfatta även hyresrätter och bostadsrätter som utgör sådana tillgångar. Förslaget föranleds av att överlåtelse av såväl fastighet som hyresrätt och bostadsrätt undantas från skatteplikt, vilket innebär att rätt till avdrag inte föreligger för förvärv som är hänförliga till sådan överlåtelse. En effekt av förslaget att mervärdesbeskatta även tjänster som tillförs hyresrätter och bostadsrätter genom uttagsbeskattning blir således att byggtreprenadföretags rätt till avdrag i byggverksamheten inte beskärs.

Även byggtjänster som andra än byggtreprenadföretag utför på fastighet eller del av fastighet som utgör tillgång i verksamhet eller del av verksamhet mervärdesbeskattas som uttag av tjänst. Detta gäller dock endast då verksamheten i sig inte medför avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt. Förslaget innebär att bestämmelsen utvidgas till att omfatta även hyresrätter och bostadsrätter som utgör tillgång i sådan verksamhet, med den effekten att genom uttagsbeskattningen kommer även denna del av byggverksamheten att medföra rätt till avdrag.

2 Författningsförslag

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ att 1 kap. 6 §, 2 kap. 7 och 8 §§, 7 kap. 5 §, 8 kap. 4, 7 och 19 §§, 8 a kap. 2 och 3 §§ samt 13 kap. 13 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

1 kap.

6 §

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

2 kap.

7 §²

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför *eller förvärvar* sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en *egen* fastighet som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) *utgör lagertillgång i byggnadsrörelse*, om han i *byggnadsrörelsen* både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på *sådana* egna fastigheter.

Första stycket gäller

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

Föreslagen lydelse

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. *Med vara förstås även arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.*

Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en fastighet, *hyresrätt eller bostadsrätt* som *utgör tillgång i sådan byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229)*, om han i *rörelsen* både tillhandahåller tjänster som *anges i andra stycket* åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på egna fastigheter, *hyresrätter eller bostadsrätter*. *Detsamma gäller om den skattskyldige förvärvar tjänster och tillför dem en fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som enligt inkomstskattelagen utgör lagertillgång.*

¹ Lagen omtryckt 1995:700

² Senaste lydelse 2000:500

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första stycket. Vad nu sagts gäller dock inte om tjänsterna hänförs till en del av fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänförs till en del av fastigheten, *hyresrätten eller bostadsrätten* som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

8 §³

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

Om en fastighet ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen anses som fastighetsägare vid tillämpning av denna paragraf.

Vad som sägs i första stycket om fastighetsägare gäller även hyresgäst och bostadsrätts-havare om dessa utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på hyresrätt eller bostadsrätt som hyresgästen eller bostadsrätts-havaren innehar.

³ Senaste lydelse 1998:346

Om en fastighet ägs, *eller i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt innehas*, av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen anses som fastighetsägare, *hyresgäst eller bostadsrättshavare* vid tillämpning av denna paragraf.

7 kap.

5 §⁴

Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter, *hyresrätter och bostadsrätter* som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

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

Vid uttag av tjänster som avses i 2 kap. 8 § utgörs beskattningsunderlaget, om den skattskyldige begär det, i stället av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland av andra varor än sådana som avses i 5 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet.

8 kap.

4 §⁵

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,
2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans

⁴ Senaste lydelse 1999:450

⁵ Senaste lydelse 2000:500

andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid importen av varan utan att han varit skattskyldig för importen eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som Tullverket tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för importen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt och fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import, eller

6. om den skattskyldige är en fastighetsägare som i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten därefter tas i bruk av fastighetsägaren i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen.

6. om den skattskyldige i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten därefter tas i bruk av fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen.

Vid tillämpningen av första stycket 5 skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en

svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

7 §

Vid *fastighetsförvärv* enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

Vid *förvärv* enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

19 §⁶

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Vid förvärv av en fastighet, *hyresrätt eller bostadsrätt*, skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, skall den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, skall den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten, *hyresrätten eller bostadsrätten*.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 9 kap. 8 § andra stycket 2, skall den innehålla uppgift om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av.

Utöver de uppgifter som anges i andra och tredje styckena skall den handling som avses där innehålla uppgift om

1. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
2. transaktionens art,
3. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
4. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

⁶ Senaste lydelse 2003:1134

8 a kap.

2 §⁷

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,
3. fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och
3. fastigheter, *bostadsrätter eller hyresrätter* som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts skall vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Åtgärder som avses i första stycket 4 skall på motsvarande sätt läggas *samman* med andra åtgärder som *avses i samma punkt*.

Har under ett beskattningsår både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts skall vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Åtgärder *och avdrag* som avses i första stycket 3 *och* 4 skall på motsvarande sätt läggas samman med andra åtgärder som *avser samma hyresrätt eller bostadsrätt*.

Verksamhetstillbehör skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.

3 §⁸

Vad som i 4 § *första stycket* 3 *och* 4, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande

Vad som i 4 §, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och

⁷ Senaste lydelse 2000:500

⁸ Senaste lydelse 2003:220

av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § 5.

skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § 5.

13 kap.

13 §⁹

Om den som bedriver byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) genom uttag tar i anspråk en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en *egen* fastighet, skall han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttaget senast för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Om den som bedriver byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) genom uttag *enligt 2 kap. 7 eller 8 §* tar i anspråk en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet, *hyresrätt eller bostadsrätt*, skall han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttaget senast för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten, *hyresrätten eller bostadsrätten* eller den del av *denna* som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

⁹ Senaste lydelse 1999:1283

3 Bakgrund

Försäljning av hyresrätt och bostadsrätt är undantagen från mervärdesbeskattning. Bestämmelserna i 2 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, om uttagsbeskattning omfattar inte tjänster som ett byggentreprenörsföretag utför i egen regi och som tillförs en av företaget innehavd hyresrätt eller bostadsrätt. Företaget omfattas därmed inte av rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till företagets förvärv av varor och tjänster till den del de används för arbeten på en sådan hyresrätt eller bostadsrätt.

Bestämmelsen i 2 kap. 8 § ML om uttagsbeskattning av byggtjänster för andra än byggentreprenörsföretag omfattar inte heller tjänster i egen regi som tillförs hyresrätt eller bostadsrätt som utgör tillgång i verksamheten och rätten till avdrag för ingående skatt är därmed beskuren i motsvarande mån.

4 Gällande rätt

Allmänt om byggnadsverksamhet

Byggnadsverksamhet kan bedrivas utåtriktat (byggentreprenadverksamhet), för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa. Den som bygger i egen regi kombinerar ofta denna verksamhet med fastighetsförvaltning.

Om ett företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom har verksamheten vid tillämpningen ansetts utgöra byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Även vid byggnation i egen regi har verksamheten normalt ansetts utgöra byggnadsrörelse. Så är t.ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning. Byggnadsrörelse enligt IL kan bedrivas genom att byggentreprenören anlitar underentreprenörer. Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning torde, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller har sålt någon fastighet, inte anses driva byggnadsrörelse. Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

Fastigheter i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utgör i regel lagertillgångar (27 kap. IL). Som lagerillgång anses inte fastighet som uppenbarligen förvärfvas för att stadigvarande användas i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari den skattskyldige eller maken är företagsledare (27 kap. 5 § 1 IL). Som lagertillgång anses inte heller förvärvad fastighet då förvärvet uppenbart saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen (27 kap. 5 § 2 IL). Vid tillämpning av sistnämnda undantagsregel tas hänsyn till t.ex. den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen. Det har dock ansetts att det ska vara fråga om uppenbara fall.

Ett fastighetsförvaltande företag är ett företag som i första hand ägnar sig åt att äga och förvalta fastigheter. Fastigheterna i ett fastighetsförvaltande aktiebolag har karaktären av kapitaltillgångar. Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag, även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det anses dock tillräckligt att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 2 § IL).

Fastigheter som förvärfvas för fastighetsförvaltning av ett företag som bedriver byggnadsrörelse är mot bakgrund av ovanstående normalt att anse som lagertillgångar (27 kap. IL). I vissa fall utgör dock förvärvad fastighet i stället en kapitaltillgång.

Bostadsrätt och hyresrätt som förvärfvas för att byggas om och därefter säljas har vid tillämpningen normalt ansetts utgöra lagertillgång enligt 17 kap. IL.

Det kan noteras att 2002 års företagsskatteutredning i sitt betänkande SOU 2005:99 har lämnat förslag om reformering av byggnadsrörelsebeskattningen.

Mervärdesbeskattning för byggtreprenörsföretag (2 kap. 7 § ML)

Enligt 3 kap. 2 § ML, undantas såväl överlåtelse av fastigheter som överlåtelse av rättigheter till fastigheter. Bland de rättigheter som särskilt uppräknas finns hyresrätter och bostadsrätter.

Byggtreprenörsföretags arbeten i egen regi och upphandlade tjänster blir föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § första stycket ML i den mån de tillförs en egen fastighet. Förutsättningen för sådan uttagsbeskattning är att den skattskyldige har utåtriktad byggtreprenadverksamhet och utför tjänster på egna fastigheter (egen regi) samt att tjänsterna tillförs en egen fastighet som enligt IL utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Fastigheter i byggnadsrörelse utgör lagertillgång. Även fastigheter som förvärvas för fastighetsförvaltning av ett företag som bedriver byggnadsrörelse är normalt att anse som lagertillgång. Genom uttagsbeskattning uppnås en avdragsrätt för förvärv (1978/79:33, s 61 ff, 1978/79:141 s. 62 ff, och prop. 1993/94:99 s. 145 f). Avdragsrätt föreligger därmed både för ingående mervärdesskatt på material och för ingående mervärdesskatt avseende upphandlade byggtjänster.

För utförda tjänster som tillförs sådana egna fastigheter som utgör tillgång i verksamheten men inte är lagertillgång i densamma sker uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § tredje stycket ML. En fastighet som stadigvarande ska användas som kontor eller lagerlokal (driftsbyggnad) i byggtreprenadverksamheten är exempel på fastighet som inte utgör lagerfastighet. Även fastighet som förvärvats som kapitalplacering kan utgöra sådan tillgång som inte utgör lagertillgång. Även i dessa fall är en förutsättning för uttagsbeskattning att den skattskyldige både tillhandahåller tjänster åt andra (byggtreprenadverksamhet) och utför tjänster på egna fastigheter. Upphandlade tjänster blir inte föremål för uttagsbeskattning enligt denna bestämmelse. Tillförs fastigheten upphandlade tjänster bedöms avdragsrätten för den ingående skatten för dessa enligt allmänna bestämmelser. Om förvärv har gjorts för fastighet som används för t.ex. skattefri uthyrning föreligger inte avdragsrätt.

Skatteverket har i Handledning för mervärdesskatt 2005 (s. 525 f) ansett att bestämmelsen i 2 kap. 7 § tredje stycket ML gäller både fastigheter som utgör lagertillgångar respektive fastigheter som inte utgör sådana tillgångar i verksamheten. Till den del dessa fastigheter används i verksamhet som medför skattskyldighet sker således ingen uttagsbeskattning.

Mervärdesbeskattning för andra än byggtreprenörsföretag (2 kap. 8 § ML)

Om uttagsbeskattning inte ska ske enligt 2 kap. 7 § ML kan i stället sådan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML t.ex. där tjänster tillförs egna fastigheter av byggföretag som inte bedriver byggtreprenadverksamhet, av fastighetshandlande och fastighetsförvaltande företag samt av företag som bedriver bank- och försäkringsverksamhet eller annan verksamhet eller del av verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Den sistnämnda bestämmelsen omfattar byggtjänster på en egen fastighet. Bestämmelsen har införts för att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi (prop. 1989/90:111 s 92 f). En förutsättning för uttagsbeskattning är dock att arbetena i fråga utförs på en fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Uttagsbeskattning ska därmed inte ske för arbeten på en fastighet eller del av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. Endast den del som inte omfattas av sådan frivillig skattskyldighet blir då föremål för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning ska inte heller ske när arbetena utförs på en fastighet som fastighetsägaren använder i en verksamhet eller del av verksamhet som medför skattskyldighet eller i en verksamhet där rätt till återbetalning av mervärdesskatt föreligger, t.ex. kontors-, affärs- och fabriksfastigheter. En ytterligare förutsättning för uttagsbeskattning är att de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna. Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster som inte utgör en sådan kostnad som ingår i beskattningsunderlaget. Om beskattningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i enbart lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter, föreligger inte avdragsrätt (7 kap. 5 § andra stycket och 8 kap. 9 § första stycket 4 ML). Avdragsrätt föreligger dock för inköp av material och annat om inköpen utgör en sådan kostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget (7 kap. 5 § första stycket ML).

Mervärdesbeskattning av hyresrätter och bostadsrätter

Enligt 3 kap. 2 § ML är överlåtelse av bl.a. hyresrätter och bostadsrätter undantagen från skatteplikt. Skatteverket har i skrivelse 21 december 2004 ansett att skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger för en verksamhet som innebär att t.ex. oinredda vindar förvärvas i form av bostadsrätter som sedan byggs om till lägenheter och försäljs. Innehav av en bostadsrätt ansågs inte heller utgöra sådant innehav av fastighet som föranleder uttagsbeskattning (2 kap. 7 och 8 §§ ML). Någon avdragsrätt föreligger således inte för förvärv av varor och tjänster för denna verksamhet.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML har sin grund i artikel 6.3 i sjätte direktivet (77/388/EEG). För att hindra snedvridning av konkurrensen och med förbehåll för det samråd som föreskrivs i artikel 29 får medlemsstaterna enligt denna bestämmelse införa bestämmelser om uttagsbeskattning. Bestämmelsen stadgar att medlemsstaterna får behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person. Uttagsbeskattning får dock inte ske när den skattskyldige skulle ha erhållit full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från annan skattskyldig.

Genom beskattning av tillhandahållande av byggtjänster samt uttagsbeskattning avseende egenregiarbeten uppnås ett beskattningsresultat som motsvarar direktivets beskattning av överlåtelse av nyproducerade byggnader eller delar därav (artikel 13 B g i sjätte direktivet). Jfr SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, s. 219 f.

5 Skatteverkets överväganden och förslag

Skatteverkets förslag: Arbeten som ett byggtreprenörsföretag utför på hyresrätter och bostadsrätter som utgör tillgång i byggnadsrörelsen ska beskattas som uttag av tjänst och därigenom medföra avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detsamma ska gälla även för förvärv av tjänster som tillförs byggtreprenörsföretags hyresrätter och bostadsrätter som utgör lagertillgång enligt inkomstskattelagen.

Byggtjänster som utförs på hyresrätter och bostadsrätter som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte är skattepliktig ska beskattas som uttag av tjänst och därigenom medföra avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Skälen för Skatteverkets förslag: Såväl överlåtelse av fastigheter som överlåtelse av rättigheter till fastigheter undantas enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt. Detta medför att det föreligger begränsningar i avdragsrätten hos företag som gör sådana överlåtelser. Byggarbeten som byggföretag utför på fastigheter som utgör tillgång i verksamhet medför dock uttagsbeskattning och därigenom avdragsrätt (2 kap. 7 och 8 §§ ML). Om ett byggtreprenörsföretag utför byggarbeten på en fastighet som utgör lagertillgång uttagsbeskattas även upphandlade tjänster, vilket medför att avdragsrätt föreligger även för ingående mervärdesskatt som belöper på dessa tjänster.

Enligt 2 kap. 7 § ML ska inte tjänster utförda på bostadsrätter uttagsbeskattas. Om ett byggtreprenörsföretag förvärvar en bostadsrätt med syfte att bygga om lägenheten till en bostadslägenhet och därefter sälja bostadsrätten kommer utförda tjänster i egen regi och upphandlade tjänster inte att uttagsbeskattas. Detta medför att avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till förvärv för sådana tjänster inte föreligger.

Bestämmelsen i 2 kap. 8 § innebär vidare att uttagsbeskattning inte heller ska ske i det fall då ett byggföretag som enbart bygger i egen regi utför tjänster på en bostadsrätt för att därefter sälja den. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger således inte heller i detta fall.

Något skäl till varför en ombyggnation av en fastighet ska beskattas på annat sätt än en ombyggnation av en bostadsrätt som utgör tillgång i rörelsen har Skatteverket inte kunnat finna. Skillnaden synes vara omotiverad.

Flera skäl talar för att en uttagsbeskattning bör införas även för sistnämnda byggtjänster. För det första innebär nuvarande reglering att ett företag som har en byggverksamhet som endast till viss del ska mervärdesbeskattas inte har full avdragsrätt vid inköp som görs för byggverksamheten. Detta är aktuellt i två fall, dels i det fall företaget har både en utåtriktad byggtreprenadverksamhet och en byggverksamhet i egen regi på en bostadsrätt, dels i det fall företaget bygger i egen regi på såväl fastigheter som bostadsrätter. Byggföretagen måste i dessa fall fördela den ingående mervärdesskatten som belöper på t.ex. förvärvade maskiner och inventarier i en avdragsgill och en inte avdragsgill del. Detta är administrativt betungande för företagen och leder till oavsiktliga fel. En uttagsbeskattning skulle således innebära en förenkling för företagen.

Vidare skulle en uttagsbeskattning av byggtjänster på bostadsrätter innebära att den ordning som redan finns inom fastighetsområdet för att eliminera konkurrenssnedvridningar skulle upprätthållas utan omotiverade skillnader. Skälet till att uttagsbeskattning har införts är att en tjänst, oavsett om den

upphandlas eller utförs i egen regi, ska vara likabelastad med mervärdesskatt för att konkurrenssnedvridning inte ska uppstå genom skattesystemet. För byggföretag med utåtriktad byggentreprenadverksamhet och byggföretag som enbart bygger i egen regi på egna fastigheter föreligger därför redan uttagsbeskattning för byggtjänster som företaget utför på egna fastigheter. Enligt Skatteverkets mening föreligger det i lika stor utsträckning skäl för att byggarbeten som utförs i egen regi på en bostadsrätt som sedan säljs ska vara lika belastade med mervärdesskatt som upphandlade tjänster för bostadsrätten. Skatteverket har inte heller kunnat finna några skäl för att byggföretag som enbart bygger i egen regi på bostadsrätter ska behandlas annorlunda mervärdesskattemässigt än byggföretag som bygger enbart i egen regi på fastigheter.

Skatteverket föreslår därför att uttagsbeskattning för utförda och förvärvade byggtjänster som tillförs bostadsrätter införs i samma utsträckning som nu gäller för fastigheter.

Fråga har uppkommit om bestämmelserna om uttagsbeskattning även bör omfatta arbeten som tillförs hyresrätter. Det torde inte vara särskilt frekvent förekommande att byggföretag utför byggtjänster på en hyresrätt för att därefter sälja den. Det kan dock inte uteslutas att sådana situationer kan förekomma. Skatteverket har inte kunnat finna några skäl som talar för att beskattningen av byggtjänster på hyresrätter bör skilja sig från beskattningen av byggtjänster på bostadsrätter. Skatteverket föreslår därför att bestämmelserna även ska omfatta hyresrätter.

Enligt sjätte direktivet ska beskattning ske av överlåtelse av byggnad eller del av byggnad som sker före första inflyttningen. Skälet till att detta inte beskattas idag är att Sverige medgett att ha ett undantag från en sådan beskattning i sitt anslutningsfördrag med EU. Det kan noteras att den föreslagna uttagsbeskattningen för hyresrätter och bostadsrätter innebär att beskattningssituationen kommer att överensstämma med huvudregeln i sjätte direktivet.

6 Konsekvenser

Statsfinansiella effekter

För byggföretag innebär de föreslagna reglerna såväl en ökad skattskyldighet som en ökad avdragsrätt, dvs. såväl en positiv som en negativ statsfinansiell effekt. Totalt sett innebär mervärdesbeskattning som system, även när beskattning sker genom uttagsbeskattning, en positiv effekt. Byggarbeten på bostadsrätter respektive hyresrätter som utgör tillgång i rörelse torde dock ske av ett begränsat antal företag och i relativt begränsad omfattning. Skatteverket gör därmed bedömningen att förslagen sammantaget kan komma att medföra en ringa positiv statsfinansiell effekt.

Konsekvenser för små och medelstora företag

De föreslagna bestämmelserna är inte direkt riktade mot små och medelstora företag utan omfattar samtliga företag med den aktuella byggverksamheten. Två grupper av företag kommer att påverkas av förslaget. Dels de som redan har avdragsrätt i viss del av sin verksamhet och som kommer att få avdragsrätt även för den del av verksamheten som avser byggarbeten i egen regi på hyres- och bostadsrätter, dels de företag som enbart har egenregi-verksamhet på sådana hyres- och bostadsrätter och därför idag inte har någon avdragsrätt.

För den förstnämnda gruppen innebär förslaget en administrativ förenkling till följd av att fördelning av ingående skatt inte behöver göras i byggverksamheten. För denna grupp torde dessutom vissa av företagen redan omfattas av skyldigheten att uttagsbeskatta arbeten som utförs på egna fastigheter, vilket innebär att någon omställning av rutiner för redovisning av uttagsbeskattningen inte heller blir nödvändig.

För byggföretag som enbart bygger t.ex. bostadsrätter men inte fastigheter i egen regi för försäljning innebär de föreslagna bestämmelserna initialt en omställning av rutinerna. För dessa företag innebär också förslaget att de kommer att omfattas av skyldighet att redovisa mervärdesskatt på motsvarande sätt som byggföretag som bygger fastigheter i egen regi för försäljning redan gör och därmed en utökad administrativ börda.

I Skatteverkets kontrollverksamhet har det kunnat konstateras att såväl den förstnämnda som den sistnämnda gruppen av företag förekommer, men någon antalsberäkning av företag i respektive grupp har inte gått att göra. Rörande företagen i den sistnämnda gruppen, dvs. företag som enbart har egenregi-verksamhet på bostadsrätter, har Skatteverket kunnat konstatera att det idag förekommer företag som är felaktigt registrerade för mervärdesskatt och som, också det felaktigt, redovisar avdrag för ingående mervärdesskatt.

Sammantaget torde de föreslagna ändringarna leda till förenklingar för berörda företag. Den positiva effekten består i att de företag som för närvarande har avdragsrätt får en minskad administrativ börda. För den grupp som idag inte omfattas av rätt till avdrag innebär förslagen en ökad administrativ börda. Denna börda bör dock kunna anses uppvägas av att förslaget motverkar de olägenheter som uppkommer till följd av att företagen idag i en inte försumbar utsträckning synes redovisa mervärdesskatt felaktigt genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt trots att rätt till avdrag inte föreligger.

7 Författningskommentar

1 kap.

6 §

Bestämmelsen har i förtydligande syfte delats upp i två stycken. I bestämmelsens första stycke har, även det i förtydligande syfte, angetts att olika rättigheter i fastigheter respektive sakrätter som ger nyttjanderätt till fast egendom utgör varor i ML:s mening. En möjlighet att betrakta rättigheter som varor medges i artikel 5.3 i sjätte direktivet och tillämpas redan vid mervärdesbeskattningen i Sverige. I 3 kap. 2 § undantas enligt nuvarande bestämmelse överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Uppräkningen av rättigheterna som har införts i denna bestämmelse motsvarar uppräkningsen i 3 kap. 2 §. Någon ändring i sak är inte avsedd.

2 kap.

7 §

I bestämmelsens första stycke har införts en regel som innebär att uttag av tjänst inte bara föreligger för utförda och förvärvade tjänster som tillförs egen fastighet som utgör lagertillgång enligt IL utan även för hyresrätt och bostadsrätt som utgör sådan tillgång. Av första stycket framgår också att uttag av tjänst föreligger för utförda tjänster som tillförs egen fastighet som utgör annan tillgång i rörelsen än lagertillgång. Denna del av bestämmelsen motsvarar nuvarande tredje stycke, första meningen. Även denna bestämmelse har utvidgats till att inte bara avse utförda tjänster som tillförs egen fastighet som utgör annan tillgång än lagertillgång utan också hyresrätt och bostadsrätt som utgör sådan annan tillgång. Uttagsbeskattning blir även fortsättningsvis endast aktuell för byggtreprenörsföretag, dvs. för företag med utåtriktad byggtreprenadverksamhet. I förtydligande syfte har i bestämmelsen, på motsvarande sätt som anges i 13 kap. 13 §, angivits att med byggnadsrörelse menas byggnadsrörelse som avses i IL.

Enligt bestämmelsens tredje stycke ska uttagsbeskattning inte ske vare sig för de förvärvade eller utförda tjänsterna om tjänsterna hänförs till en del av fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Som en följd av ändringarna i första stycket har bestämmelsen utvidgats till att avse även hyresrätter och bostadsrätter.

Övriga ändringar är av redaktionell art.

8 §

I bestämmelsens första stycke har gjorts en ändring av redaktionell karaktär. Av tredje stycket framgår att bestämmelsen har utvidgats till att även gälla tjänster som en hyresgäst respektive bostadsrättshavare utför på hyresrätter respektive bostadsrätter som utgör en tillgång i den verksamhet som bedrivs. Uttagsbeskattningen omfattar dock endast byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster. Uttagsbeskattningen blir endast aktuell om hyresrätten eller bostadsrätten utgör tillgång i en verksamhet som varken medför avdragsrätt eller återbetalningsrätt och lönekostnaderna för de utförda tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter.

Bestämmelsen i nuvarande tredje stycke har utvidgats till att gälla även hyresgäster och bostadsrättshavare samt förts över till ett nytt fjärde stycke.

7 kap.

5 §

Ändringen har gjorts som en följd av ändringarna i 2 kap. 7 och 8 §§.

8 kap.

4 §

Ändringarna har gjorts som en följd av ändringarna i 2 kap. 7 §.

7 §

Ändringen har gjorts som en följd av ändringarna i 8 kap. 4 §, vilka föranletts av ändringarna i 2 kap. 7 §.

19 §

Ändringarna har gjorts som en följd av ändringarna i 8 kap. 4 §, vilka föranletts av ändringarna i 2 kap. 7 §.

8 a kap.

2 §

Ändringen har gjorts som en följd av ändringarna i 8 kap. 4 §, vilka föranletts av ändringarna i 2 kap. 7 §.

3 §

Ändringen har gjorts som en följd av ändringen i 2 § första stycket 3, vilken föranletts av ändringarna i 8 kap. 4 §. Ändringen innebär att vad som i 4 § första stycket 5 sägs om fastigheter även ska gälla även hyresrätter och bostadsrätter.

13 kap.

13 §

Ändringen har gjorts som en följd av ändringarna i 2 kap. 7 § och 8 §§.